

BIBLIOTEKA
INFORLEX

PRACA ZBIOROWA

50 nietypowych problemów podatkowych



50 nietypowych problemów podatkowych

WYŚLIJ PYTANIE
pgp@infor.pl

Stan prawny na 2 lipca 2012 r.

PRACA ZBIOROWA

Opracował TOMASZ KOWALSKI

Chyba nikogo nie trzeba przekonywać, że podatki należą do najbardziej skomplikowanych dziedzin prawa. Są też jednocześnie dziedziną, której znaczenie trudno przecenić – wszyscy spotykamy się z różnymi problemami podatkowymi. Wątpliwości dotyczące konieczności zapłaty podatku mamy niemal każdego dnia. Jeszcze więcej pytań pojawia się w przypadku osób prowadzących działalność gospodarczą. Co zrobić, by zapłacić niższy podatek? Kiedy wydatki można zaliczyć do kosztów podatkowych? Czy od określonej usługi trzeba płacić VAT? Pytania można mnożyć. A odpowiedzi nie zawsze są takie oczywiste.

Pragniemy Państwu ułatwić życie i przedstawiamy 50 nietypowych i interesujących odpowiedzi z zakresu VAT, podatku dochodowego od osób prawnych, podatku dochodowego od osób fizycznych oraz podatku od czynności cywilnoprawnych. Dowiedzą się Państwo m.in., co należy zrobić, gdy podatnik otrzymał dwie faktury zakupowe, które dotyczą tej samej transakcji. Kiedy nabywca powinien skorygować odliczony VAT? Czy artykuły spożywcze zapewnione pracownikom są przychodem ze stosunku pracy? Jaka jest podstawa opodatkowania nieodpłatnie przekazanych towarów? Czy można odliczyć VAT z paragonów dokumentujących przejazdy autostradami w trakcie podróży służbowej pracownika? Na te i inne pytania znajdą Państwo odpowiedź w niniejszej publikacji.

Zapraszamy do lektury.

1. Zadatek albo zaliczka przychodem

Sprzedajemy maszyny i urządzenia specjalistyczne. Na poczet zamówień kontrahenci wpłacają nam często zaliczki i zadatki. Zdarza się przy tym, że kontrahenci tacy wycofują się ze złożonych zamówień, a my zatrzymujemy wpłacone zaliczki i zadatki. Czy i kiedy powstają z tego tytułu przychody podlegające opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych?

Do podlegających opodatkowaniu przychodów z pozarolniczej działalności gospodarczej nie zalicza się, między innymi, pobranych wpłat lub zarachowanych należności na poczet dostaw towarów i usług, które zostaną wykonane w następnych okresach sprawozdawczych. W konsekwencji pobierane przez podatników zadatki oraz zaliczki nie stanowią dla nich przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Zdarza się przy tym, że z przyczyny tkwiącej po stronie podmiotu, który wpłacił zadatek albo zaliczkę, do wykonania umowy nie dochodzi.

Podatnik, który otrzymał zadatek, może odstąpić od umowy, jeżeli z winy kontrahenta do wykonania umowy nie doszło, i zachować otrzymany zadatek. Prawo do zatrzymania zadatku wynika bezpośrednio z mocy prawa (art. 394 § 1 k.c.). Zatrzymanie zadatku powoduje, że u podatników podatku dochodowego od osób prawnych powstaje przychód podlegający opodatkowaniu tym podatkiem. Jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 13 sierpnia 2010 r. (sygn. IPPB5/423-301/10-4/AJ): „(...) przysporzenie z tytułu zatrzymania zadatku niewątpliwie powstało w ramach działalności gospodarczej Wnioskodawcy. Przedmiotowy przychód jest zatem przychodem związanym z działalnością gospodarczą Wnioskodawcy w rozumieniu ww. art. 12 ust. 3 upod. Przysporzenie to ma charakter trwały, definitywny, bezwrotny”. Przyjmuje się przy tym, że zadatek staje się przychodem podlegającym opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych z chwilą jego zatrzymania, a więc z chwilą odstąpienia od umowy w związku z niewykonaniem umowy przez drugą ze stron. Potwierdza to interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 25 listopada 2008 r. (sygn. ILPB3/423-530/08-2/MM), w której czytamy, że: „(...) w przypadku otrzymania przychodu, do którego nie mają zastosowania powyższe reguły ustalania momentu powstania przycho-

du, za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania zapłaty. W ww. regulacjach prawnych brak jest wyraźnego odniesienia się do kwestii zatrzymania uprzednio wpłaconego zadatku, który w chwili wpłaty nie był przychodem podatkowym. Biorąc jednak pod uwagę fakt, że stał się on przychodem z chwilą zatrzymania – od tego momentu zaczął pełnić funkcję odszkodowania i stanowić przychód podatkowy, zatem przychód podatkowy powstał też z dniem jego zatrzymania, tj. z dniem doręczenia Oświadczenia o Odstąpieniu od Umowy”.

W przypadku zatrzymywanych zaliczek przepisy nie przewidują wprost uprawnienia do ich zatrzymywania. Jednak zgodnie z zasadą swobody umów wyrażoną w art. 353¹ k.c. nie ma przeszkód, aby w umowie zostały określone warunki uprawniające podmiot otrzymujący zaliczkę do jej zatrzymania. W takich przypadkach – analogicznie jak w przypadku zatrzymania zadatku – u podatników podatku dochodowego od osób prawnych powstaje przychód podlegający opodatkowaniu tym podatkiem. Przychód ten powstaje w dacie zatrzymania zaliczki. Takie stanowisko zajął też Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy, który w interpretacji podatkowej z 15 listopada 2010 r. (sygn. ITPB1/415-870a/10/PSZ) stwierdził, że: „(...) w sytuacji gdy następuje zatrzymanie kwoty wpłaconej przez klienta tytułem zaliczki, ze względu na to, że nie doszło do transakcji z winy tegoż klienta, który nie wywiązał się z warunków wynikających z zawartej umowy, wówczas w dacie zatrzymania kwota zaliczki zmienia swój charakter. Od tego momentu nie jest to już wpłata, o której mowa w art. 14 ust. 3 pkt 1 ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych [art. 12 ust. 4 pkt 1 upodop – przyp. aut.] – wpłacona kwota staje się, w związku z zapisem umowy – kwotą należną. W takim przypadku zdarzeniem określającym moment powstania przychodu będzie moment, w którym klient zrezygnował z zakupu towaru (usługi) i nastąpiło zatrzymanie zaliczki”. Przytoczona interpretacja została, co prawda, wydana na podstawie przepisów ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych, ale ze względu na tożsame regulacje ustawy o podatku dochodowym od osób prawnych stanowisko w niej zawarte ma zastosowanie również w odniesieniu do podatników podatku dochodowego od osób prawnych.

Jeżeli jednak umowa nie uprawnia do zatrzymania zaliczki, podatnik powinien ją zwrócić. W praktyce zdarza się, że sprzedawcy mimo to zatrzymują otrzymane zaliczki, a ich kontrahenci tego nie kwestionują. W ta-

kich przypadkach należy przyjąć, że zatrzymanie zaliczki nie generuje przychodów podlegających opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób prawnych. Za takie przychody uważa się bowiem wyłącznie przychody mające charakter definitywny. Nie można uznać, że otrzymana zaliczka ma charakter definitywny, w sytuacji gdy kontrahentom przysługuje roszczenie o jej zwrot.

Przychód z tytułu zatrzymania zaliczki stanie się przychodem podatkowym wówczas, gdy uzyska charakter definitywny. Nastąpi to dopiero z chwilą przedawnienia się roszczenia o zwrot zaliczki. Przedawnienie roszczenia o zwrot zaliczki ma miejsce z upływem 10 lat od dnia, kiedy zaliczkę należało zwrócić – jeżeli zaliczkę kontrahent wpłacił bez związku z prowadzeniem działalności gospodarczej – albo z upływem 3 lat od dnia, kiedy zaliczkę należało zwrócić – jeżeli klient wpłacił zaliczkę w związku z prowadzeniem działalności gospodarczej – art. 118 k.c. Oczywiście z przyjęciem takiego stanowiska związane jest ryzyko zakwestionowania go przez organy podatkowe. Dlatego można rozważyć uznanie zatrzymanej zaliczki za przychód w momencie jej zatrzymania, co jest bezpiecznym podatkowo rozwiązaniem.

Tomasz Krywan

2. Otrzymanie przedsiębiorstwa w spadku

Przed kilkoma miesiącami zmarł mój ojciec. Zapisał mi na wypadek śmierci przedsiębiorstwo, którego właścicielem był od kilkunastu lat. W firmie zatrudnionych jest kilka osób, poza tym w ramach majątku przedsiębiorstwa funkcjonują dwie nieruchomości. Czy w związku z otrzymaniem w spadku tego przedsiębiorstwa mam obowiązek sporządzenia wykazu składników majątku i zapłaty tzw. podatku likwidacyjnego?

Polski prawodawca wprowadza szczególne regulacje w zakresie przejmowania praw i obowiązków zmarłych podatników przez osoby będące ich spadkobiercami. Reguły, które są właściwe w tym zakresie, zostały zawarte w przepisach ordynacji podatkowej (dalej: o.p.). Spadkobiercy podatnika, co do zasady, przyjmują przewidziane w przepisach prawa podatkowego majątkowe prawa i obowiązki spadkodawcy (art. 97 § 1 o.p.). Wyjątek od tego ustanowiony został w art. 97 § 2 o.p. W myśl tej regulacji, jeżeli na podstawie przepisów prawa podatkowego spadkodawcy przy-

sługiwały prawa o charakterze niemajątkowym, związane z prowadzoną działalnością gospodarczą, uprawnienia te przechodzą na spadkobierców, pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek. Z powyższego wynika zatem, że:

- 1) zarówno wszelkie prawa, jak i obowiązki majątkowe spadkodawcy jego spadkobiercy przejmują zawsze i bezwarunkowo; do praw majątkowych należą między innymi prawo do odroczenia lub rozłożenia na raty zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami za zwłokę. Obowiązki majątkowe stanowią zaś łączące się z prawami majątkowymi zobowiązania, w szczególności do zapłaty podatku;
- 2) prawa o charakterze niemajątkowym przechodzą na spadkobierców, pod warunkiem dalszego prowadzenia tej działalności na ich rachunek (przy czym dotyczy to tylko uprawnień związanych z prowadzoną działalnością gospodarczą). Przez pojęcie to należy rozumieć między innymi prawo do złożenia korekty deklaracji czy zeznania podatkowego, prawo do złożenia odwołania czy też skargi od decyzji.

Następca prawny podatnika nie jest obowiązany do sporządzenia wykazu składników majątku na dzień likwidacji działalności. W art. 24 ust. 3a updog do okoliczności powodujących powstanie obowiązku sporządzenia takiego wykazu nie zaliczono bowiem śmierci podatnika. Obowiązku sporządzenia takiego wykazu nie nakładają na spadkobiercę również przepisy ordynacji podatkowej. Jak wcześniej wspomniano, przepisy ordynacji podatkowej przewidują jedynie odpowiedzialność spadkobiercy za zobowiązania spadkodawcy, ale tylko te powstałe za jego życia. Stanowisko to potwierdzają również organy podatkowe. W interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 29 kwietnia 2011 r., sygn. ILPB1/415-139/11-2/AA, czytamy, że wśród wymienionych okoliczności, powodujących powstanie obowiązku sporządzenia spisu z natury, nie wymienia się jednak śmierci podatnika. Wobec powyższego następca prawny nie jest obowiązany do sporządzenia remanentu likwidacyjnego (...) Również na mocy przepisów ordynacji podatkowej spadkobierca nie jest obowiązany tego uczynić, gdyż przepisy te przewidują jedynie odpowiedzialność spadkobiercy za zobowiązania spadkodawcy, ale tylko te powstałe za jego życia, zaś obowiązek sporządzenia remanentu powstaje po zaprzestaniu wykonywania czynności opodatkowanych, czyli po śmierci podatnika.

Podsumowując, w sytuacji przedstawionej w pytaniu nie będzie Pan zobowiązany jako spadkobierca po zmarłym ojcu (podatniku podatku dochodowego od osób fizycznych) do sporządzenia wykazu składników majątku przedsiębiorstwa otrzymanego w spadku. W takim przypadku przepisy ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych nie przewidują również obowiązku zapłaty żadnego podatku.

Ryszard Kubacki

3. Zwolnienie dywidendy z podatku „u źródła”

Spółka z o.o. zamierza wypłacić dywidendę swojemu udziałowcowi, który ma siedzibę w Wiedniu. Udziałowiec posiada 40% akcji spółki od 2007 r. Spółka posiada certyfikat rezydencji udziałowca sprzed dwóch lat oraz aktualne mailowe potwierdzenie udziałowca, iż jest on rezydentem austriackim. Spółka jest zdania, że nie potrzebuje nowego certyfikatu rezydencji, aby skorzystać z możliwości zwolnienia wypłacanej dywidendy z podatku „u źródła”. Uważa też, że dokumenty, które posiada, są wystarczające. Czy spółka ma rację?

Certyfikat rezydencji to zaświadczenie o miejscu siedziby podatnika do celów podatkowych, wydane przez właściwy organ administracji podatkowej państwa miejsca siedziby podatnika (art. 4a pkt 12 updop). W dokumencie tym właściwy organ państwa siedziby potwierdza, że na moment jego wydania, ew. moment w nim określony, wskazany podmiot jest rezydentem podatkowym tego państwa (co wynika z odpowiednich ewidencji czy rejestrów prowadzonych przez organy państwa siedziby).

Podmioty dokonujące m.in. wypłaty dywidendy mogą zastosować zwolnienie z podatku wyłącznie pod warunkiem udokumentowania przez spółkę będącą odbiorcą dywidendy jej miejsca siedziby do celów podatkowych certyfikatem rezydencji (art. 26 ust. 1c updop).

Należy uznać, że certyfikat posiadany przez spółkę jest ciągle aktualny, jeżeli nie został wydany na czas określony, który już upłynął. Aktualne mailowe oświadczenie udziałowca potwierdzające rezydencję podatkową nie jest dokumentem potwierdzającym rezydencję podatkową udziałowca. Takim dokumentem jest wyłącznie certyfikat rezydencji.

Jednym z warunków zwolnienia dywidendy z opodatkowania podatkiem „u źródła” jest

to, by spółka uzyskująca przychody/dochody z dywidendy nie korzystała ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia. Płatnik powinien więc uzyskać od podatnika (udziałowca) pisemne oświadczenie, że nie korzysta on ze zwolnienia z opodatkowania podatkiem dochodowym od całości swoich dochodów, bez względu na źródło ich osiągnięcia (art. 26 ust. 1f w zw. z art. 22 ust. 4 pkt 4 updop).

Obowiązek pozyskania ww. oświadczenia został wprowadzony 1 stycznia 2011 r. Podatnicy, których prawo do dywidendy zostało ustalone przed 1 stycznia 2011 r. zachowali prawo do zwolnienia od podatku dochodowego według dotychczas obowiązujących zasad, czyli bez obowiązku posiadania pisemnego oświadczenia o spełnieniu warunków uprawniających do zwolnienia.

Przepis nie stanowi jasno, czy to pisemne oświadczenie płatnik powinien posiadać już w momencie wypłaty, czy też, tak jak w przypadku certyfikatu rezydencji, wystarczy pewność stanu faktycznego na moment wypłaty i nawet następcze jego uzyskanie. Dla pełnego bezpieczeństwa zalecane byłoby jednak uzyskanie oświadczenia przed dokonaniem wypłaty. Należy także pamiętać, aby oświadczenie było podpisane przez osoby upoważnione do reprezentowania podmiotu uzyskującego dywidendę.

Marcin Gawlik

4. Korekty faktur VAT zwiększające podatek należny

Spółka jest podatnikiem podatku od towarów i usług. Ze względu na rozmiar działalności często wystawiamy korekty faktur sprzedażowych. W jaki sposób powinniśmy ujmować w takich przypadkach zmiany (zwiększenia) w podatku należnym wskazanym na fakturach – czy na podstawie umów zawieranych z kontrahentami istnieje taka możliwość? Czy bieżące rozliczanie skorygowanego podatku jest błędem?

Rozliczenie skorygowanego (zwiększonego) podatku należnego wykazanego na fakturze korygującej na bieżąco będzie poprawne, pod warunkiem że pierwsza faktura była wystawiona poprawnie, tzn. odzwierciedlała rzeczywisty przebieg transakcji. W szczególności rozliczenia korekty należy dokonać na bieżąco, gdy w momencie wystawienia pierwotnej faktury nie mogli Państwo przewi-

dzień, czy i o ile zmieni się (wzrośnie) wartość czynności opodatkowanych.

Deklaracja VAT-7 (VAT-7K) zawiera pozycje, w których podatnik zobowiązany jest wykazać podatek należny za dany okres rozliczeniowy z tytułu wszystkich czynności podlegających opodatkowaniu. Po zestawieniu tych wartości m.in. z podatkiem naliczonym, który realnie obniża zobowiązanie w VAT, podatnik uzyskuje kwotę, którą musi rozliczyć za dany okres rozliczeniowy. W praktyce (na co zresztą sami Państwo wskazują) zdarzają się przypadki, w których dochodzi do zmiany wartości ceny czynności opodatkowanej, czyli zwiększenia bądź zmniejszenia podatku należnego. Konsekwencją takich zmian jest konieczność wystawiania korekt faktur. Z § 14 ust. 1 rozporządzenia w sprawie faktur wynika, że fakturę korygującą wystawia się m.in., gdy podwyższono cenę po wystawieniu faktury. Dlatego też w sytuacji, w której po wystawieniu faktury dojdzie do zwiększenia się ceny czynności opodatkowanej, podatnik zobowiązany jest do wystawienia faktury korygującej, w której wykazany zostanie „zwiększony” w porównaniu z pierwotnym podatek należny.

Powstaje jednak pytanie, w jakim okresie powinno dojść do rozliczenia „zwiększonego” podatku należnego. Czy należy zrobić to w odniesieniu do okresu, w którym dokonano czynności opodatkowanej, czy też poprawne jest korygowanie rozliczeń na bieżąco, tzn. za okres, w którym wystawiono korektę faktury.

Do niedawna w omawianym temacie nie wypracowano w zasadzie jednolitego stanowiska. Część ekspertów uznawała, że korekty należy dokonać wstecz, a część twierdziła, że rozliczenie powinno nastąpić na bieżąco, co jednocześnie było także opcją bardziej pożądaną przez samych podatników. Kontrowersje utrzymywały się głównie ze względu na brak jednolitej regulacji w tym zakresie. W efekcie orzecznictwa sądownoadministracyjnego zaczął dominować pogląd, że rozliczenie korekty „na bieżąco” jest dopuszczalne, ale tylko wówczas, gdy podatnik nie mógł w momencie wystawienia pierwotnej faktury wiedzieć o zmianie (wzroście) wartości czynności opodatkowanych. Zobowiązanie podatnika do obliczenia należności podatkowej w wysokości odzwierciedlającej późniejszą korektę prowadziłoby do konieczności każdorazowego uwzględniania przez niego okoliczności nowych, nieznanych, niezależnych bezpośrednio od jego woli, lecz determinowanych czynnikami zewnętrznymi. Taka koncepcja nie koresponduje z zasadą określoności, z którą wiąże się obowiązek podatkowy.

Reasumując, w opisanej sytuacji, gdy wskutek wzrostu ceny czynności opodatkowanej korygują Państwo wcześniej wystawioną fakturę, zwiększając przez to jednocześnie podatek należny, należy rozliczyć ten podatek za ten okres, w którym wystawiono korektę faktury.

Ryszard Kubacki

5. Zaliczenie nadwyżki w VAT na zapłatę podatku dochodowego

Wraz z przyjacielem prowadzę działalność handlową w formie spółki jawnej. W ostatnim okresie w związku ze spadającą sprzedażą oraz inwestycjami, które ponieśliśmy w celu uatrakcyjnienia naszej oferty, wystąpiła nadwyżka w VAT – podatku naliczonego. Nie chcemy występować o zwrot VAT, a mamy zamiar złożyć wnioski o zaliczenie (przebiegowanie) nadwyżki w VAT na nasze zaliczki (moje i wspólnika) w podatku dochodowym od osób fizycznych. Pytaliśmy o taką możliwość w urzędzie skarbowym, ale kategorięcznie nam odmówiono. Czy zasadnie?

W opisanej sytuacji istnieje rozbieżność pomiędzy opodatkowaniem w podatku dochodowym a podatkiem od towarów i usług. Opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych podlegają bowiem wspólnicy spółki, a nie sama spółka. Natomiast podatnikiem podlegającym opodatkowaniu VAT jest spółka jawna (a nie wspólnicy).

Spółka jawna, jako podatnik VAT, i wspólnicy tej spółki – podatnicy podatku dochodowego od osób fizycznych, nie są tym samym podatnikiem. Nie można zaliczyć zwrotu VAT przysługującego podatnikowi VAT (spółce osobowej) na poczet zobowiązania podatkowego innego podatnika, którym jest w tym przypadku wspólnik spółki (art. 76 § 1 w zw. z art. 76b o.p.). Brak jest jakiegokolwiek racjonalnego powodu, aby nadpłaty podatkowe czy też zwroty różnicy podatku rozliczane były pomiędzy różnymi podatnikami. Ewentualne więzi cywilne łączące tych podatników nie mają w tym przypadku żadnego znaczenia, ponieważ podatek i dotyczące go rozliczenia podatkowe mają charakter wyłączny publicznoprawny.

Podsumowując, wspólnicy spółki jawnej nie mają możliwości zaliczenia kwoty zwrotu nadwyżki podatku naliczonego na poczet swoich zobowiązań podatkowych z tytułu zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Ryszard Kubacki

6. Wyższe zaliczki na podatek

Pracownik jednostki złożył wniosek z prośbą o pobieranie wyższych zaliczek na podatek dochodowy. Czy pracodawca musi uwzględnić taki wniosek, a jeżeli tak, to od kiedy jednostka powinna pobierać wyższe zaliczki – czy od miesiąca, w którym pracownik złożył wniosek, czy od następnego miesiąca (następującego po miesiącu złożenia wniosku)?

Pracodawca ma obowiązek uwzględnić taki wniosek pracownika (co wynika z art. 41a updof). Wniosek – jako oświadczenie woli – wywołuje skutki od chwili dojścia do pracodawcy (płatnika) w taki sposób, że mógł on zapoznać się z jego treścią. Pracodawca ma obowiązek przekazać kwoty pobranych zaliczek na podatek według wyższej stawki w tym samym terminie, co kwoty wszystkich zaliczek pracowniczych – tj. do 20. dnia następnego miesiąca.

Zakład pracy, jako płatnik, ma obowiązek obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od tego zakładu m.in. przychody ze stosunku służbowego, stosunku pracy, pracy nakładczej lub spółdzielczego stosunku pracy oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez zakłady pracy.

Na wniosek pracownika (podatnika), zakład pracy (płatnik) oblicza i pobiera w ciągu roku wyższe zaliczki na podatek dochodowy, stosując zamiast najniższej stawki określonej w skali podatkowej, o której mowa w art. 27 ust. 1 updof, wyższą stawkę określoną w tej skali. W 2012 r. pracodawca na wniosek pracownika ma zatem obowiązek pobierać zaliczki w wysokości 32% (zamiast 18%).

Zasada ta jest korzystna dla podatników, którzy osiągają stosunkowo wysokie dochody. Pobieranie od takich osób zaliczek według najniższej stawki 18% wiąże się u nich z koniecznością zapłaty wysokiej niedopłaty podatku po zakończeniu roku podatkowego. W praktyce przepis art. 41a updof umożliwia więc zbilansowanie wysokości zaliczek z przewidywaną wysokością podatku należnego za rok podatkowy.

Pracownik (podatnik) nie jest ograniczony żadnym terminem złożenia wniosku o pobór wyższych zaliczek na podatek. Może go zatem złożyć w dowolnym, dogodnym dla siebie terminie w trakcie roku podatkowego. Pracownik (podatnik) może wnioskować o objęcie wyższą zaliczką tylko danej wypłaty albo też wszystkich następnych wypłat dokonywanych przez płatnika w danym roku podatkowym.

Jednostka, jako płatnik, nie może z własnej inicjatywy (tj. bez stosownego wniosku pracownika) obliczać i pobierać wyższych zaliczek na podatek dochodowy. Jednak w razie złożenia takiego wniosku przez pracownika – pracodawca jest nim związany.

Pracodawca przekazuje kwoty pobranych zaliczek na podatek według wyższej stawki w tym samym terminie co wszystkie zaliczki pracownicze. Powinno to nastąpić zatem do 20. dnia miesiąca następującego po miesiącu, w którym pobrano zaliczki.

Przepis art. 41a updof nie określa wprost momentu, począwszy od którego pracodawca ma obowiązek poboru zaliczek na podatek według wyższej stawki. Należy zatem w tym zakresie odwołać się do regulacji kodeksu cywilnego. Przepisy te stanowią, że oświadczenie woli, które ma być złożone innej osobie, jest złożone z chwilą, gdy doszło do niej w taki sposób, że mogła ona zapoznać się z jego treścią (art. 61 § 1 k.c.). Wniosek pracownika jest jego oświadczeniem woli, które ma na celu wywołanie skutku w postaci obliczania i poboru przez pracodawcę wyższej zaliczki na podatek.

Joanna Nowicka

7. Zwolnienie z podatku dochodowego wynajmu pokoi

Prowadzę działalność agroturystyczną. Podpisałam umowę z firmą na wynajem pokoi na rzecz jej pracowników. Wynajem mieszkań turystom jest zwolniony z podatku dochodowego. W tym przypadku jednak umowę podpisałam z firmą. Czy wpływa to na opodatkowanie podatkiem dochodowym? Czy dochody uzyskane z najmu są zwolnione z podatku dochodowego? Nie zmieniłam przedmiotu swojej działalności. Nadal prowadzę działalność agroturystyczną.

Zwolnienie z podatku dochodowego, o którym mowa w pytaniu, znajduje się w art. 21 ust. 1 pkt 43 updof. Z przepisu tego wynika, że wolne od podatku dochodowego są dochody uzyskane z tytułu wynajmu pokoi gościnnych, w budynkach mieszkalnych położonych na terenach wiejskich w gospodarstwie rolnym, osobom przebywającym na wypoczynku oraz dochody uzyskane z tytułu żywienia tych osób, jeżeli liczba wynajmowanych pokoi nie przekracza 5.

Przepisy dotyczące wszelkiego rodzaju ulg i zwolnień podatkowych, jako odstępstwo od

zasady powszechności opodatkowania, powinny być interpretowane ściśle, a więc wszystkie warunki wymienione w tym przepisie muszą być spełnione łącznie, aby dochody z najmu były zwolnione z opodatkowania. Oznacza to, że zwolnienie wymienione w art. 21 ust. 1 pkt 43 może mieć w Pani przypadku zastosowanie, jeżeli łącznie spełnione będą następujące warunki: najem musi dotyczyć pokoi gościnnych znajdujących się w budynkach mieszkalnych; budynki, w których pokoje przeznaczone są na wynajem, powinny być położone na terenie wiejskim w gospodarstwie rolnym; przedmiotem usług musi być najem pokoi gościnnych wyłącznie osobom przebywającym na wypoczynku; liczba wynajmowanych pokoi nie może przekroczyć 5.

W przypadku opisanym w pytaniu nie może Pani skorzystać ze zwolnienia z opodatkowania na podstawie art. 21 ust. 1 pkt 43 updo. Wynajmując pokoje na rzecz pracowników firmy budowlanej, nie został bowiem spełniony jeden z warunków zawartych w tym przepisie. Najem pokoi gościnnych nie odbywa się bowiem w tym przypadku na rzecz osób przebywających na wypoczynku. Dochody uzyskane z tytułu najmu powinna Pani opodatkować podatkiem dochodowym na zasadach ogólnych (według skali podatkowej) lub wybrać opodatkowanie podatkiem liniowym (według stawki 19%), ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych albo kartą podatkową.

Ewa Sławińska

8. Zakupy związane z organizacją szkolenia dla kontrahentów

Przeprowadziliśmy szkolenie dla osób ze współpracujących z nami firm. Na szkoleniu podano w plastikowych naczyniach dania przywiezione przez firmę cateringową. Ponadto podane były też kruche ciasteczka, chleb, paluszki, napoje owocowe. Czy wszystkie koszty będą kosztem podatkowym, łącznie z fakturą za usługę cateringową (PKWiU 56.21)? Czy od każdej faktury możemy odliczyć podatek naliczony, w tym podatek naliczony z tytułu nabycia usługi cateringowej? Czy musimy wystawić fakturę wewnętrzną i wykazać podatek należny? Czy ewentualny podatek należny można zaliczyć do kosztów uzyskania przychodów?

Wszystkie poniesione przez Państwa koszty mogą zostać zaliczone do podatkowych kosztów uzyskania przychodów. Możliwe jest też

odliczenie podatku naliczonego od wszystkich dokonanych zakupów. W przedstawionej sytuacji nie występuje obowiązek wystawiania faktur wewnętrznych z podatkiem należnym. Nie występuje zatem podatek należny, którego możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów należałoby rozważyć.

Jeżeli Państwa działalność jest opodatkowana, zakupy związane z organizacją szkolenia pozwalają na odliczenie podatku naliczonego. Dotyczy to również podatku naliczonego związanego z nabyciem usługi cateringowej. Przyjmuje się bowiem, że wyłączenie możliwości odliczenia podatku naliczonego przy nabywaniu usług gastronomicznych nie dotyczy nabywania usług cateringowych.

W przedstawionej sytuacji nie dochodzi przy tym do wykonywania przez Państwa żadnej z podlegających opodatkowaniu czynności nieodpłatnych, w szczególności do podlegającego opodatkowaniu zużycia towarów. Nie ma również miejsca podlegające opodatkowaniu nieodpłatne świadczenie usług. Nieodpłatne świadczenie usług szkoleniowych, o których mowa w pytaniu, stanowi bowiem nieodpłatne świadczenie usług do celów działalności gospodarczej podatnika. Opodatkowaniu zaś podlega nieodpłatne świadczenie usług do celów innych niż działalność gospodarcza podatnika. W konsekwencji w przedstawionej sytuacji nie występuje obowiązek wystawiania faktur wewnętrznych z podatkiem należnym. Nie występuje zatem podatek należny, którego możliwość zaliczenia do kosztów uzyskania przychodów należałoby rozważyć.

Kosztami uzyskania przychodów są koszty ponoszone przez podatników w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów, z wyjątkiem kosztów wymienionych jako niestanowiące kosztów uzyskania przychodów. A zatem, do kosztów uzyskania przychodów mogą być zaliczane koszty, które spełniają przede wszystkim dwa warunki: zostały poniesione w celu osiągnięcia przychodów lub zachowania albo zabezpieczenia źródła przychodów oraz nie stanowią kosztów wymienionych jako niestanowiące kosztów uzyskania przychodów.

Pierwszy z wymienionych warunków jest w przedstawionej sytuacji najprawdopodobniej spełniony. Co prawda z treści pytania nie wynika wprost, jaka jest tematyka organizowanych szkoleń, lecz zapewne mają one na celu przekazanie kontrahentom wiedzy ułatwiającej i czyniącej bardziej efektywną współpracę tych kontrahentów z Państwa firmą. Jest tak np., jeżeli na szkoleniach prezentowana

jest aktualna oferta Państwa sprzedaży, nowości czy parametry techniczne sprzedawanych produktów. Pozwala to uznać koszty organizacji tych szkoleń za koszty ponoszone przez Państwa w celu osiągnięcia przychodów.

Pewne wątpliwości mogą się natomiast pojawić co do drugiego warunku, gdyż przepisy ustaw o podatku dochodowym wyłączają możliwość zaliczania do kosztów uzyskania przychodów kosztów reprezentacji, w szczególności poniesionych na usługi gastronomiczne, zakup żywności oraz napojów, w tym alkoholowych.

W związku z tym należy wyjaśnić, że jeśli organizowane dla kontrahentów szkolenia nie mają cech okazałości, kosztów związanych z ich organizacją, w tym kosztów konsumpcji w trakcie takich szkoleń, nie uważa się za koszty reprezentacji. W konsekwencji dopuszcza się możliwość ich zaliczania do kosztów uzyskania przychodów.

Potwierdzają to organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach, czego przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 27 listopada 2008 r. (sygn. ILPB3/423-518/08-4/MC) czy interpretacje indywidualne Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 5 lipca 2011 r. (sygn. IPPB5/423-462/11-3/JC) i z 10 listopada 2011 r. (sygn. IPPB5/423-897/11-2/RS). W ostatniej ze wskazanych interpretacji czytamy, że: „(...) koszty nabywania przez Spółkę usług organizacji szkoleń dla pracowników i/lub kontrahentów Spółki, obejmujące m.in.: wydatki na wynajem sali, nagłośnienie, usługę szkoleniową, oraz konsumpcję podczas szkolenia – stanowią koszty uzyskania przychodów Spółki”.

Prowadzi to do wniosku, że koszty organizacji przedmiotowego szkolenia (w tym wydatki na nabycie usługi cateringowej) stanowią Państwa koszty uzyskania przychodów. Z treści pytania jednoznacznie wynika, że szkolenie to nie miało cech okazałości, a więc koszty jego organizacji nie są kosztami reprezentacji.

Tomasz Krywan

9. Czy należy w trakcie roku pilnować limitu 500 zł

Czy limitu 500 zł należy pilnować w trakcie roku czy dopiero na koniec roku? Nadmieniam, że w kwietniu 2012 r. VAT niepodlegający odliczeniu przekroczył u mnie 500 zł.

W trakcie roku nie jest istotna wysokość kwoty podatku naliczonego, która nie podlegałaby odliczeniu z zastosowaniem proporcji

99%. Dlatego osiągnięcia przez tę kwotę limitu 500 zł nie trzeba pilnować. Kwestia ta jest jednak sporna. Można się spotkać ze stanowiskiem odmiennym.

W określonych przepisami sytuacjach podatek odliczany jest częściowo na podstawie tzw. proporcji wstępnej. Zasady ustalania tej proporcji określają przepisy art. 90 ust. 3–6 ustawy o VAT.

Szczególna sytuacja ma miejsce, jeżeli ustalona według powyższych przepisów proporcja wstępna przekroczy 98% (a więc jeżeli po zaokrągleniu w górę do najbliższej liczby całkowitej proporcja wyniesie 99%) lub nie przekroczy 2% (a więc, jeżeli po zaokrągleniu w górę do najbliższej liczby całkowitej proporcja wyniesie 2% lub 1%). W takich przypadkach, jeżeli proporcja:

- przekroczyła 98% oraz kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania tej proporcji, w skali roku była mniejsza niż 500 zł – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 100%,
- nie przekroczyła 2% – podatnik ma prawo uznać, że proporcja ta wynosi 0%.

Sposób ustalania limitu 500 zł budzi wątpliwości. Zdaniem autora kwota ta to kwota podatku naliczonego, która nie podlegałaby odliczeniu w poprzednim roku ze względu na zastosowanie proporcji 99%. Do wniosku takiego prowadzi użycie przez ustawodawcę czasu przeszłego, tj. zwrotu „była mniejsza niż 500 zł”. Przyjęcie takiego stanowiska oznacza, że w trakcie roku nie jest istotna wysokość kwoty podatku naliczonego, która nie podlegałaby odliczeniu z zastosowaniem proporcji 99%. Kwoty tej nie trzeba zatem w trakcie roku pilnować. Dopiero po zakończeniu roku kwota podatku naliczonego niepodlegająca odliczeniu, wynikająca z zastosowania proporcji 99%, ma znaczenie przy ustalaniu prawa do zaokrąglenia proporcji ostatecznej do 100%, jak również przy ustalaniu prawa do zaokrąglenia do 100% proporcji wstępnej na kolejny rok. Wynika to z faktu, że art. 90 ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT ma odpowiednie zastosowanie w przypadku obliczania proporcji ostatecznej. Można się jednak spotkać ze stanowiskiem, że w art. 90 ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT chodzi jednak o kwotę niepodlegającą odliczeniu w danym roku. Przyjęcie takiego stanowiska rodzi kolejne pytanie, a mianowicie czy podatnicy, u których proporcja częściowa wynosi 99%, mogą w trakcie roku:

- 1) odliczać 100% podatku, przyjmując, że ostateczne rozliczenie podatku naliczonego nastąpi w ramach korekty rocznej,

- 2) odliczać 100% podatku do momentu, gdy 1% podatku osiągnie kwotę 500 zł, a później odliczać podatek, stosując proporcję 99%,
- 3) odliczać 100% podatku do momentu, gdy 1% podatku osiągnie kwotę 500 zł, a później odliczać podatek, stosując proporcję 99%, korygując podatek wcześniej odliczony ponad kwotę wynikającą ze stosowania proporcji 100% zamiast 99%,
- 4) odliczać 99% podatku, przyjmując, że ostateczne rozliczenie podatku naliczonego nastąpi w ramach korekty rocznej.

Przyjmując to stanowisko za prawidłowe, należałoby dokonywać odliczenia w sposób wskazany w pkt 2. Jego przyjęcie powoduje, że konieczne jest pilnowanie w trakcie roku, czy kwota podatku naliczonego, która nie podlegałaby odliczeniu przy zastosowaniu proporcji 99%, nie przekroczyła kwoty 500 zł. W omawianej sytuacji oznaczałoby to, że od jednego z dni kwietnia (od dnia, w którym przekroczony został limit 500 zł) jest Pan obowiązany odliczać podatek naliczony według proporcji 99%.

Niestety, nie jest mi znane stanowisko organów podatkowych w powyższej kwestii. Nie pojawiły się również, jak dotąd, żadne orzeczenia sądów administracyjnych dotyczące sposobu interpretacji obecnego brzmienia art. 90 ust. 10 pkt 1 ustawy o VAT.

Tomasz Krywan

10. Zakaz odliczenia VAT naliczonego

W trakcie wewnętrznej kontroli dokumentów stwierdziliśmy, że mamy w swojej dokumentacji dwie faktury zakupowe, które dotyczą tej samej transakcji. Prawdopodobnie sprzedawca pomylił się i wystawił nam dwie faktury za te same zakupy. Ze względu na to, że do firmy dociera bardzo dużo faktur, ta podwójna nie została od razu wychwycona. Co powinniśmy zrobić w tej sytuacji?

Jeśli odliczyli Państwo podatek z obydwu faktur, należy skorygować deklarację, obniżając podatek naliczony o wartość VAT wynikającą z jednej faktury. Zachowują Państwo prawo do odliczenia VAT z drugiej faktury. Nie należy czekać, aż sprzedawca sporządzi korektę do jednej z nich. Jeśli skorygują Państwo rozliczenie, składając wyjaśnienie przyczyn korekty, nie grożą Państwu żadne sankcje karne.

Zasadniczo podatnik dokonuje odliczenia VAT na podstawie faktury VAT. Faktura musi być wystawiona prawidłowo i spełniać wszelkie wymogi formalne, aby mogła być uznana za dokument dający prawo do odliczenia VAT z niej wynikającego. Zatem samo posiadanie faktury VAT nie jest wystarczające, aby móc dokonać odliczenia VAT. Ustawodawca określił nawet przypadki, gdy pomimo posiadania faktury podatnik będący nabywcą towarów czy usług nie może skorzystać z odliczenia podatku naliczonego w związku z błędami formalnymi faktury. Przypadki te wymieniono w art. 88 ust. 3a ustawy o VAT. Zgodnie z tym przepisem nie uprawniają nabywcy do odliczenia podatku naliczonego faktury i dokumenty celne, w przypadku gdy wystawiono więcej niż jedną fakturę dokumentującą tę samą sprzedaż. Państwa przypadek należy zaliczyć do tej grupy. Trzeba jednak zadać pytanie, czy w takim wypadku podatnik całkowicie traci prawo do odliczenia VAT, czy tylko prawo do odliczenia podatku z jednej faktury.

Artykuł 88 ust. 3a pkt 3 ustawy o VAT odnosi się ogólnie do zakazu odliczania VAT, gdy wystawiono więcej niż jedną fakturę do danej sprzedaży. Przepis ten należy rozumieć w ten sposób, że w takiej sytuacji podatnik zachowuje prawo do odliczenia tylko z jednej faktury. W bardzo podobnej sprawie wypowiedział się także NSA w wyroku z 11 marca 2005 r. (sygn. akt FSK 1292/04). Co prawda dotyczył on poprzedniego stanu prawnego, ale rozstrzygnięcie nadal pozostaje aktualne. W uzasadnieniu niniejszego wyroku możemy przeczytać, że: „(...) w razie wystawienia więcej niż jednej faktury dokumentującej tę samą sprzedaż, podstawę do obniżenia podatku należnego nie stanowi jedynie faktura powielająca (faktury powielające) fakturę prawidłową, dokumentującą rzeczywistą sprzedaż, natomiast ta prawidłowa faktura podlega uwzględnieniu przy obniżaniu podatku należnego stosownie do art. 19 ust. 1 ustawy. Oznacza to, że na podstawie tego przepisu można zakwestionować tylko odliczenie podatku naliczonego dokonane przez podatnika na podstawie faktur dokumentujących ponownie tę samą sprzedaż i powielających kwotę podatku naliczonego do wielokrotnego odliczenia.

Za przyjętym wyżej stanowiskiem przemawia także cel uregulowania zawartego w § 50 ust. 4 powołanego rozporządzenia, który zawiera katalog faktur (faktur korygujących, dokumentów celnych) [obecnie art. 88 ust. 3a ustawy o VAT – przyp. red.], wystawionych po to, aby doprowadzić do

nienależnego odliczenia podatku naliczonego. Chodzi o to, aby uniemożliwić obniżenie podatku należnego o podatek naliczony, który na poprzednim szczeblu obrotu nie został zadeklarowany do zapłacenia, a wręcz wynika z fikcyjnych dokumentów sprzedaży lub innych bezprawnych działań podatników. W wypadku sytuacji przewidzianej w punkcie 4 omawianego ustępu, dochodziłoby do takiej sytuacji, gdyby przynajmniej dwukrotnie został odliczony podatek naliczony od tej samej transakcji nabycia towaru lub usługi, co powodowałoby, że podatek naliczony, o który obniżył podatek należny nabywca, nie odpowiadałby (byłby wyższy) podatkowi należnemu wykazanemu przez sprzedawcę. Zatem także wykładnia celowościowa prowadzi do wniosku, że dyspozycja § 50 ust. 4 pkt 4 rozporządzenia obejmuje jedynie nieprawidłowe faktury, które zostały wystawione w celu uzyskania nienależnego odliczenia podatku naliczonego. Natomiast nie dotyczy sytuacji, w których wystawienie większej ilości faktur nastąpiło wyłącznie w wyniku oczywistych błędów popełnionych przez sprzedawcę-wystawcę faktury, a nabywca – mimo posiadania więcej niż jednej faktury dokumentującej daną sprzedaż – wykazał i odliczył podatek naliczony tylko z jednej faktury prawidłowo dokumentującej rzeczywistą sprzedaż (nabycie) towaru lub usługi, tak jak to właśnie miało miejsce w rozpatrywanej sprawie”.

Jak zatem należy postąpić w takiej sytuacji? Oczywiście powinni Państwo skontaktować się ze sprzedawcą. W tej sytuacji najbezpieczniejszym postępowaniem dla sprzedawcy jest wystawienie przez niego faktury korygującej do tej dodatkowej faktury. Ze względu na sprzeczne interpretacje, nawet gdyby odesłali Państwo dodatkową fakturę sprzedawcy, jej anulowanie nie jest bezpiecznym postępowaniem.

Jeśli odliczyli Państwo VAT z obu faktur, to niezależnie od tego, jak w takiej sytuacji postąpi sprzedawca, należy skorygować deklarację za okres, w którym skorzystano z odliczenia. Podatek naliczony należy pomniejszyć o VAT wynikający z dodatkowej faktury. Zachowują Państwo natomiast prawo do odliczenia VAT z drugiej faktury.

Jeśli sprzedawca zdecyduje się na anulowanie dodatkowej faktury, należy mu ją odesłać. Ewentualne konsekwencje takiego postępowania obciążają sprzedawcę. Gdy sprzedawca wystawi fakturę korygującą, to dodatkową fakturę wraz z fakturą korygującą przechowujemy w dokumentacji VAT.

Należy pamiętać, że posiadanie faktury korygującej nie uprawnia do bieżącej korekty na podstawie art. 86 ust. 10a ustawy o VAT, gdyż podatnikowi w ogóle nie przysługiwało prawo do odliczenia VAT z takiej faktury.

Magdalena Miklewska

11. Zwolnienie z podatku ryczałtu wypłacanego pracownikom socjalnym

Pracownicy socjalni miejskiego ośrodka pomocy społecznej – wykonując pracę socjalną w środowisku – poruszają się po terenie miasta własnymi samochodami osobowymi. Czy wypłacany im z tego tytułu ryczałt korzysta ze zwolnienia z podatku dochodowego?

Co do zasady, ryczałt w całości jest zaliczany do przychodów podatkowych pracownika. Wyjątkiem są jednak sytuacje, gdy obowiązek albo możliwość przyznania takiego ryczałtu wynika wprost z przepisów ustawowych – wówczas jest on zwolniony z podatku. Dotyczy to m.in. pracowników socjalnych.

Z podatku dochodowego został zwolniony zwrot kosztów poniesionych przez pracownika z tytułu używania pojazdów stanowiących jego własność na potrzeby zakładu pracy wjazdach lokalnych, jeżeli obowiązek ponoszenia tych kosztów przez zakład pracy albo możliwość przyznania prawa do zwrotu tych kosztów wynika wprost z przepisów innych ustaw – do wysokości miesięcznego ryczałtu pieniężnego albo do wysokości nieprzekraczającej kwoty ustalonej przy zastosowaniu stawek za 1 km przebiegu pojazdu.

Pracownicy socjalni będą z reguły spełniać warunki tego zwolnienia. Pracownikowi socjalnemu, do którego obowiązków należy świadczenie pracy socjalnej w środowisku, przysługuje zwrot kosztów przejazdów z miejsca pracy do miejsc wykonywania przez niego czynności zawodowych, w przypadku braku możliwości zapewnienia dojazdu środkami pozostającymi w dyspozycji zatrudniającego go pracodawcy. Przepis ten odnosi się zatem do zwrotu kosztów przejazdów związanych z wykonywaniem obowiązków zawodowych. Przewiduje on możliwość przyznania takiego zwrotu w sytuacji, gdy pracodawca nie ma możliwości zapewnienia dojazdu środkami transportu będącymi w jego dyspozycji. Należy zatem uznać, że jest to „przepis innych ustaw”.

Odnosząc się do sytuacji z pytania – jeżeli miejski ośrodek pomocy społecznej nie dysponuje środkiem transportu lub nie ma możliwości zapewnienia dojazdu środkami pozostającymi w jego dyspozycji, a pracownicy socjalni używają dojazd lokalnych na obszarze im podległym własnych samochodów, to przychody pracowników socjalnych z tego tytułu będą zwolnione z podatku do wysokości miesięcznego ryczałtu pieniężnego.

Krzysztof Rustecki

12. Czy lekcje gotowania są zwolnione od podatku

Czy lekcje gotowania mogą sklasyfikować w grupowaniu PKWiU o symbolu 85.59.19.0 (usługi w zakresie pozaszkolnych form edukacji, gdzie indziej niesklasyfikowane)? Czy możliwe będzie stosowanie do tych usług zwolnienia od podatku?

Usługi w zakresie edukacji klasyfikowane są w dziale 85 PKWiU. Grupowanie to obejmuje m.in. grupę usług w zakresie pozaszkolnych form edukacji (PKWiU). Usługi nauki gotowania nie da się zaliczyć do żadnej ze sklasyfikowanych usług w zakresie pozaszkolnych form edukacji. Prowadzi to do wniosku, że usługi te stanowią usługi w zakresie pozaszkolnych form edukacji, gdzie indziej niesklasyfikowane, a więc usługi o symbolu 85.59.19.0. A zatem prawidłowa jest klasyfikacja usług wskazana w pytaniu. Nie ma to jednak żadnego znaczenia, jeżeli chodzi o możliwość stosowania zwolnienia od podatku do omawianych usług. Od 1 stycznia 2011 r. zwolnienia od podatku obejmujące usługi w zakresie edukacji nie powołują się na symbole PKWiU. Zwolnione są od podatku jedynie usługi mające cechy określone przepisami art. 43 ust. 1 pkt 26–29 ustawy o VAT oraz § 13 ust. 1 pkt 19 i 20 rozporządzenia wykonawczego.

Usługi lekcji gotowania, o których mowa w pytaniu, nie mają takich cech. Zakładamy bowiem, że nie chodzi o lekcje gotowania mające charakter kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego. Oznacza to, że ich świadczenie nie korzysta ze zwolnienia od podatku (jeżeli podatnik nie korzysta ze zwolnienia podmiotowego określonego przez przepisy art. 113 ustawy o VAT), lecz jest opodatkowane VAT według stawki podstawowej 23% (art. 41 ust. 1 w zw. z art. 146a pkt 1 ustawy o VAT).

Tomasz Krywan

13. Zakup firmowego samochodu

Planujemy nabycie samochodu służbowego. Ponieważ jesteśmy podatnikami VAT, to czy taka transakcja będzie zwolniona z podatku od czynności cywilnoprawnych (pcc)?

Zakup samochodu służącego i wykorzystywanego w prowadzonej działalności, który może zostać uznany za środek trwały, jest opodatkowany albo VAT, albo podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Regułą jest bowiem opodatkowanie danej transakcji jednym z wymienionych podatków, a nie obydwoma (z kilkoma wyjątkami nieistotnymi w rozpatrywanej sprawie). Z art. 2 pkt 4 ustawy o pcc wynika bowiem, że czynność (w tym przypadku sprzedaż) jest zwolniona z pcc, jeżeli przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności jest:

- a) opodatkowana podatkiem od towarów i usług,
- b) zwolniona z podatku od towarów i usług, z pewnymi wyjątkami nie dotyczącymi jednak omawianej sytuacji.

W praktyce okazuje się jednak, że przepis ten jest niekiedy nieprawidłowo rozumiany przez podatników. Przedsiębiorcy są bowiem zdania, że wystarczy, aby jedna ze stron umowy (tj. nabywca lub sprzedawca) była podatnikiem VAT, żeby taka czynność została zwolniona z pcc. Na takie wadliwe rozumienie tego przepisu wskazuje treść pytania, czy transakcja nabycia samochodu jest zwolniona z pcc, skoro jest on podatnikiem VAT.

Oceniając prawo do zwolnienia z pcc, nie należy kierować się tym, czy jedna ze stron umowy jest podatnikiem VAT, tylko – czy chociaż jedna ze stron tej transakcji będzie podlegała opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług albo korzystała ze zwolnienia od tego podatku z tytułu dokonania tej czynności. Decydującego znaczenia nie ma tu więc okoliczność, że jedna lub obie strony danej umowy są generalnie podatnikami VAT. Znaczenie ma wyłącznie fakt, że przynajmniej jedna ze stron z tytułu dokonania tej czynności (w przypadku opisanym w pytaniu chodzi o transakcję sprzedaży samochodu) jest opodatkowana tym podatkiem albo z niego zwolniona.

W konsekwencji należy stwierdzić, że zwolnione z pcc są te transakcje, w których w związku ze sprzedażą samochodu wystąpi podatek należny VAT, jak i wtedy gdy wystąpi

zwolnienie z VAT. W przypadku zakupu używanego samochodu na rynku krajowym mogą wystąpić dwie sytuacje:

- zakup samochodu od podatnika VAT,
- zakup samochodu od osoby niebędącej podatnikiem VAT.

Nabycie samochodu od podatnika VAT nie będzie podlegało opodatkowaniu podatkiem od czynności cywilnoprawnych. Sprzedający – jako podatnik VAT jest bowiem zobowiązany wystawić dokument księgowy – fakturę VAT z tej transakcji i dokonać rozliczenia podatku należnego.

Po stronie kupującego (nabywcy) będącego przedsiębiorcą – podatnikiem VAT powstanie możliwość odliczenia podatku ujętego na fakturze zakupu auta. Wysokość odliczenia podatku naliczonego zależy od zakwalifikowania na podstawie odpowiednich przepisów samochodu do kategorii samochodów ciężarowych lub osobowych. W przypadku samochodu osobowego ustawa o VAT nakłada limit odliczenia w wysokości 60% z VAT naliczonego z faktury zakupu, nie więcej niż 6000 zł. W przypadku samochodu ciężarowego możliwe jest odliczenie kwoty VAT w pełnej wysokości.

Zakup samochodu od osoby niebędącej podatnikiem VAT spowoduje u kupującego obowiązek zapłaty pcc, tzn.:

- złożenia deklaracji podatkowej w terminie 14 dni od dnia powstania obowiązku podatkowego (podpisania umowy kupna-sprzedaży),
- obliczenia i zapłaty – bez wezwania organu podatkowego – należnego pcc według stawki 2% wartości rynkowej samochodu.

Osoba niebędąca podatnikiem VAT jako sprzedawca samochodu nie ma obowiązku rozliczenia VAT od transakcji sprzedaży samochodu. Tym samym transakcja sprzedaży samochodu nie podlega VAT, a skoro nie podlega VAT, to podlega podatkowi od czynności cywilnoprawnych.

Przy okazji należy zwrócić uwagę, że zapłacony przez przedsiębiorcę podatek od czynności cywilnoprawnych od transakcji zakupu samochodu od osoby fizycznej niebędącej podatnikiem VAT powiększy wartość początkową środka trwałego, zgodnie z przepisami ustaw o podatkach dochodowych, i tym samym zwiększy wysokość dokonywanych odpisów amortyzacyjnych. Zapłacony podatek od czynności cywilnoprawnych stanie się więc kosztem uzyskania przychodu zaliczanym do kosztów podatkowych poprzez odpisy amortyzacyjne.

Agnieszka Dziekan-Arasimowicz

14. Zwolnienie od podatku dochodowego

W uczelni została wyodrębniona organizacyjnie i finansowo jednostka pod nazwą Centrum Szkoleniowe, niemająca osobowości prawnej, świadcząca usługi szkoleniowe. Zgodnie ze statutem uczelni przychody z działalności gospodarczej przedmiotowej jednostki zaliczane są do przychodów uczelni i wykorzystywane na jej wszelkie potrzeby. Czy dochód osiągnięty z tytułu działalności Centrum Szkoleniowego będzie podlegał zwolnieniu, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 45 updop?

Zwolnienie od podatku dochodowego wymienione w pytaniu obejmuje dochody z tytułu prowadzenia szkoły w myśl przepisów o systemie oświaty – w części przeznaczonych na cele szkoły (art. 17 ust. 1 pkt 45 updop). Zwolnienie to ma zastosowanie, jeżeli dochody przeznaczone na cele szkoły zostaną wydatkowane na:

- zakup stanowiących środki trwałe pomocy dydaktycznych lub innych urządzeń niezbędnych do prowadzenia szkoły,
- organizowanie wypoczynku wakacyjnego uczniów, w części stanowiącej wynagrodzenie personelu wychowawczego i obsługi, jeżeli nie zostało ono pokryte przez rodziców lub prawnych opiekunów uczniów.

Katalog wymienionych wydatków jest zamknięty, co oznacza, że dochody przeznaczone na inne cele nie są zwolnione z podatku dochodowego. Ponadto zwolnienie to obejmuje tylko te dochody szkół, które pochodzą z ich prowadzenia w myśl przepisów o systemie oświaty, czyli dochody z tytułu oświatowej działalności szkoły. Zwolnienie nie obejmuje dochodów uzyskanych z innych źródeł, nawet wówczas, gdy są one przeznaczone na finansowanie szkoły. Zwolnienie, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 45 updop, nie znajdzie w Państwa przypadku zastosowania. Dochód, o którym mowa, nie pochodzi bowiem z prowadzenia uczelni. Dodatkowo, jak sądzę, wykorzystują Państwo środki uzyskane z działalności Centrum Szkoleniowego także na cele inne niż określone w art. 17 ust. 8 updop.

Należy się jednak zastanowić nad możliwością skorzystania ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 updop. W myśl tego przepisu wolne od podatku są dochody podatników, których celem statutowym jest m.in. działalność oświatowa, w tym również polegająca na kształceniu studentów – w części przeznaczonych na te cele. Z takim przypad-

kiem mamy do czynienia w tej uczelni. W sytuacji przeznaczenia dochodów na inne niż wskazane cele, przedmiotowe zwolnienie nie znajdzie zastosowania (art. 17 ust. 1a pkt 2 updog).

Zwolnienie to znajdzie zastosowanie w przypadku przeznaczenia tak ustalonego dochodu na cele statutowe, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów oraz na opłaceniu podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów (art. 17 ust. 1b updog).

Ustawodawca w art. 17 ust. 1c updog wskazał podmioty, w odniesieniu do których nie będzie miało zastosowania zwolnienie wymienione w art. 17 ust. 1 pkt 4 updog. Uczelnie wyższe nie zostały jednak wskazane w tym przepisie. Dochody uzyskane z prowadzenia przez uczelnie działalności oświatowej mogą więc korzystać ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 4 pkt 1 updog. Warunkiem jest tu przeznaczenie uzyskanego dochodu i, bez względu na termin, wydatkowanie np. na cele działalności oświatowej.

Reasumując, uczelnia może korzystać, po spełnieniu opisanych warunków, ze zwolnienia od podatku dochodowego dochodu uzyskanego z tytułu działalności Centrum Szkoleniowego na podstawie ww. art. 17 ust. 1 pkt 4 updog. Przedstawione stanowisko potwierdza m.in. Dyrektor Izby Skarbowej w Katowicach w interpretacji z 19 lutego 2010 r., nr IBPBI/2/423-1447/09/CzP. Jak wskazał ten organ, dochody uzyskane z prowadzenia uczelni wyższej mogą korzystać ze zwolnienia określonego w art. 17 ust. 4 pkt 1 updog, pod warunkiem przeznaczenia uzyskanego dochodu i, bez względu na termin, wydatkowania na cele statutowe wymienione w tym przepisie.

Andrzej Hajto

15. Kiedy nabywca powinien skorygować odliczony VAT

Nasi pracownicy byli na szkoleniu, za które otrzymaliśmy fakturę ze stawką 23%. Z faktury odliczyliśmy VAT w deklaracji za listopad. Obecnie otrzymaliśmy fakturę korygującą wystawioną ze względu na zastosowanie błędnej stawki (powinno być „zw.”). Skontaktowaliśmy się z firmą szkoleniową i otrzymaliśmy informację, że firma dostała interpretację, z której wynika, że powinna stosować zwolnienie. Kiedy skorygować odliczony VAT?

W tym przypadku należy skorygować deklarację za listopad i zmniejszyć odliczony VAT o podatek wynikający z tej faktury.

Przepisy ustawy o VAT w przypadku faktur korygujących in minus określają zasady ich rozliczenia przez nabywców. Nabywca towaru lub usługi, który otrzymał korektę faktury, jest obowiązany do zmniejszenia kwoty podatku naliczonego w rozliczeniu za okres, w którym tę korektę faktury otrzymał, gdy dokonał odliczenia z faktury pierwotnej. Jeśli nie, a prawo do takiego obniżenia mu przysługuje, zmniejszenie kwoty podatku naliczonego uwzględni w rozliczeniu za okres, w którym dokonuje tego obniżenia z faktury pierwotnej (art. 86 ust. 10a ustawy). Zasady te nie mają zastosowania w omawianym przypadku. Jeśli faktura pierwotna dokumentowała czynności, które były zwolnione z VAT lub nie podlegały opodatkowaniu, to odliczenie w ogóle nabywcy nie przysługiwało. Nabywca nie będzie mógł dokonać korekty na bieżąco. W takiej sytuacji nabywca powinien skorygować deklarację za okres, kiedy odliczył VAT, gdyż już w chwili otrzymania faktury nie przysługiwało mu prawo do odliczenia VAT. Nabywca jest też zobowiązany do oceny, czy kupiona przez niego usługa nie jest *de facto* zwolniona z VAT, gdyż na podstawie art. 88 ust. 3a pkt 2 ustawy o VAT nie przysługuje mu prawo do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego, gdy transakcja udokumentowana fakturą nie podlega opodatkowaniu albo jest zwolniona od podatku.

Oznacza to, że nabywca już w chwili odliczenia VAT nie miał do tego prawa. Potwierdzają to organy podatkowe. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie z 26 marca 2010 r. (nr IPPP1-443-9/10-2/BS) czytamy: „W związku z powyższym w grudniu 2009 r. Spółka otrzymała od Komornika Sądowego faktury korygujące z dnia 02.12.2009 r. dotyczące błędnie wystawionych faktur z dnia 23.04.2008 r. nr 27/08 i 28/08 dokumentujących zakup przedmiotowych nieruchomości, w których jako przyczynę korekty podano: »błędne zastosowanie 22 stawki VAT – sprzedaż dotyczy majątku osobistego dłużników«. Po korekcie faktur, kwota VAT naliczonego wyniosła 0 zł.

Mając na uwadze powyższe przepisy oraz okoliczności przedstawione we wniosku, należy stwierdzić, iż w tym przypadku nie znajdują zastosowania regulacje zawarte w art. 86 ust. 10a ustawy o VAT, bowiem zakup przedmiotowych nieruchomości nie stanowi czynności podlegających opodatkowaniu podatkiem od towarów i usług – sprzedaż nastąpiła z ma-

jątku osobistego dłużnika. Zatem w tym przypadku, zgodnie z powołanym wyżej art. 88 ust. 3a pkt 2 faktury dokumentujące takie transakcje nie stanowią podstawy do obniżenia podatku należnego oraz zwrotu różnicy podatku lub zwrotu podatku naliczonego”.

W konsekwencji powyższego Spółka winna skorygować odliczony podatek naliczony w deklaracji dla potrzeb podatku od towarów i usług za maj 2008 r. i dokonać zapłaty zaległości podatkowej wraz z odsetkami.

Marcin Jasiński

16. Odliczenie VAT z faktur wystawionych na spółkę przejętą

Nasze przedsiębiorstwo (spółka z o.o.) przejęło inny podmiot (spółka z o.o.). Obecnie (kiedy spółka przejmowana formalnie już nie istnieje) otrzymaliśmy faktury wystawione na przejętą spółkę. Faktury te zostały wystawione już po dniu przejścia spółki. Dane na niej zawarte wskazują na nieistniejącego już nabywcę. Czy w takim przypadku, jako spółka przejmująca, mamy możliwość odliczenia podatku naliczonego, który wynika z takich dokumentów? Czy powinniśmy skorygować dane nabywcy? Co zrobić, gdy dostaniemy np. faktury korygujące wystawione na spółkę przejętą?

W pytaniu jest mowa o dwóch łączących się spółkach z o.o., które są uznawane za tzw. spółki kapitałowe. Zgodnie z art. 491 k.s.h. spółki kapitałowe mogą się łączyć między sobą oraz ze spółkami osobowymi. Proces łączenia się spółek (w tym m.in. w sytuacji, w której jedna ze spółek przejmuje drugą) znajduje pewne odzwierciedlenie także w zakresie skutków prawno podatkowych. Otóż, w myśl art. 93 § 1 o.p. osoba prawna zawiązana (powstała) w wyniku łączenia się osób prawnych wstępuje we wszelkie przewidziane w przepisach prawa podatkowego prawa i obowiązki każdej z łączących się osób lub spółek. Przepis ten znajduje zastosowanie także w przypadku opisanym w pytaniu, tzn. w sytuacji, w której dochodzi do połączenia przez przejęcie innej osoby prawnej.

Jak powyżej wspomniano, Państwa spółka z o.o. wskutek połączenia przejęła inną spółkę kapitałową. W związku z tym doszło również do przejścia praw spółki przejmowanej – w tym również m.in. prawa do obniżenia podatku należnego o podatek naliczony określonego w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT.

Tym samym prawo do odliczenia przysługujące poprzednio spółce przejmowanej z tytułu dokonywanej przez nią czynności (przed połączeniem się spółek) przysługuje obecnie spółce przejmującej. Nie oznacza to jednak, że na fakturach otrzymywanych przez Państwa mogą być wskazane dane spółki przejętej. Z pytania wynika, że otrzymane przez Państwa faktury zostały wystawione już po dacie połączenia spółek. Dlatego też na fakturach (w tym fakturach korygujących do faktur pierwotnie wystawionych na spółkę przejętą) powinny widnieć Państwa dane jako nabywcy. Warunkiem skorzystania z prawa do odliczenia z faktur wystawionych na spółkę przejętą jest więc skorygowanie danych nabywcy. Nabywcą nie może być podmiot, który w momencie wystawienia faktury już nie istniał. W sytuacji opisanej w pytaniu powinni Państwo wystawić noty korygujące dane nabywcy. Takie stanowisko zajął też NSA w wyroku z 21 marca 2012 r., sygn. akt I FSK 806/11. W wyroku tym NSA stwierdził, że: „Jeżeli wystawiane po dniu przejścia faktury i faktury korygujące dotyczą dostawy towarów lub świadczenia usług, to ich nabywcami nie są już spółki przejmowane, ale spółka przejmująca. (...) Nie jest możliwe przyjmowanie, aby wystawiona przez sprzedawcę faktura mogła po dniu przejścia wymieniać jako nabywcę nieistniejący już podmiot i stanowić podstawę do odliczenia wynikającej z niej kwoty podatku dla zupełnie innego podmiotu, przejmującego, który go inkorporował.

(...) zatem przepis art. 86 ust. 1 ustawy o VAT nie pozwala na odliczenie podatku wynikającego z faktur wystawionych na podmiot, który już nie istnieje. W takim przypadku jeśli faktura dokumentuje określone zdarzenie gospodarcze, to niezbędne jest prawidłowe uwidocznienie na niej istniejących i funkcjonujących w obrocie gospodarczym na dzień ich wystawienia podmiotów. (...) W razie błędnego określenia nabywcy i wpisania po dniu połączenia spółek prawa handlowego w treści faktury danych nieistniejącej już spółki przejmowanej niezbędne jest wręcz dokonanie korekty zapisów uwidocznionych na fakturze. Transakcja bowiem w rzeczywistości dokonywana jest pomiędzy innymi podmiotami niż wskazane w fakturze, co jest wynikiem błędu co do oznaczenia osoby nabywcy, wynikającego z braku świadomości tego faktu po stronie wystawcy faktury. Instrumenty do tego przewidziane zostały w § 14 ust. 1 oraz w § 15 ust. 1 rozporządzenia MF. Pierwszy z powołanych przepisów stanowi, iż fakturę korygującą wystawia się również, gdy

podwyższono cenę po wystawieniu faktury lub w razie stwierdzenia pomyłki w cenie, stawce lub kwocie podatku bądź w jakiejkolwiek innej pozycji faktury. Niewątpliwie wpisanie jako nabywcy nieistniejącej już spółki zamiast spółki przejmującej stanowi w opisanym we wniosku o udzielenie interpretacji indywidualnej stanie faktycznym pomyłkę w pozycjach faktury przewidzianych w § 5 ust. 1 pkt 1 i 2 rozporządzenia MF, która wymaga skorygowania.

Innym sposobem skorygowania błędu w nazwie nabywcy dostarczonego towaru lub świadczonej usługi jest wystawienie przez niego noty korygującej.

(...) Zarówno zatem sprzedawca, jak i nabywca towarów i usług mają odpowiednie instrumenty prawne, aby skorygować podstawowy dokument dla rozliczeń z tytułu podatku od towarów i usług, jakim jest faktura VAT. Dopiero wobec tego skorygowana faktura odzwierciedla prawdziwe zdarzenie gospodarcze, czyli stwierdza fakt dojścia między określonymi podmiotami do rzeczywistej operacji gospodarczej w wartościach i ilościach wykazanych na fakturze VAT”.

Podsumowując, w sytuacji opisanej w pytaniu mają Państwo możliwość skorzystania z prawa do odliczenia podatku naliczonego z otrzymanych faktur, ale powinni Państwo wystawić notę korygującą, ujmując w jej ramach dane spółki, i dostarczyć ją podatnikowi, który wystawił fakturę.

Ryszard Kubacki

17. Czy składki na ubezpieczenie na życie stanowią przychód

Spółka opłaca za pracowników z własnych pieniędzy składki na grupowe ubezpieczenie na życie tych pracowników. Z umowy wynika, że w przypadku zaistnienia określonych w niej zdarzeń losowych odszkodowanie będzie wypłacane bezpośrednio pracownikowi. Jak rozliczyć takie składki po stronie pracownika? Czy powstanie u niego przychód? Jeśli tak, to czy będzie to kwota płaconej składki?

Za przychody ze stosunku pracy uznaje się m.in. wartość nieodpłatnych świadczeń dla pracownika (art. 12 ust. 1 updof). Opłacanie składek na ubezpieczenie grupowe na życie za pracowników nie stanowi obowiązku pracodawcy. Gdyby pracownik sam, prywatnie, chciał być objęty ubezpieczeniem na życie, to

musiałby wydatkować własne środki pieniężne na opłacanie składki. Z pytania wynika, że składki na grupowe ubezpieczenie na życie opłaca za pracownika pracodawca. Uprawnionym do otrzymania odszkodowania jest ubezpieczony lub jego rodzina. W związku z tym po stronie pracownika powstanie z tego tytułu przychód. Ponieważ przepisy updof nie przewidują zwolnienia dla tego rodzaju świadczeń, to przychód ten należy doliczyć do przychodów pracownika ze stosunku pracy w miesiącu opłacenia za niego składki. Stanowisko to potwierdził również Naczelny Sąd Administracyjny w uchwale z 8 lutego 2012 r., sygn. akt II FSK 1437/10: „Zapłata składki przez pracodawcę stanowi więc wymierną korzyść, jaką uzyskał pracownik (ubezpieczony) z tytułu zawarcia umowy ubezpieczenia. W zamian za uiszczoną składkę ubezpieczony uzyskuje ochronę ubezpieczeniową. (...)

Analogicznie więc, jak we wcześniej omówionej już kwestii świadczeń medycznych, gdzie korzyść dla pracownika i tym samym powstanie przychodu realizuje się nie poprzez faktyczne skorzystanie z usług medycznych, lecz poprzez zapewnienie pracownikowi prawa do nieodpłatnego skorzystania z takich usług, tak w przypadku umowy ubezpieczenia na życie korzyść dla pracownika, której źródłem jest nieodpłatne świadczenie otrzymane od pracodawcy, wynika nie dopiero z ziszczenia się zdarzenia objętego ubezpieczeniem i wypłaty stosownego świadczenia, lecz już w postaci samego objęcia pracownika ochroną ubezpieczeniową, na wypadek wystąpienia określonych w umowie ubezpieczeniowej zdarzeń”.

Wartość otrzymanego przez pracownika nieodpłatnego świadczenia spółka powinna ustalić na podstawie art. 11 ust. 2a pkt 2 updof. Wynika z niego, że jeżeli przedmiotem świadczeń są zakupione usługi, to wartość pieniężną takich nieodpłatnych świadczeń ustala się według cen ich zakupu. W praktyce pracodawca nie opłaca osobno składki za każdego pracownika, ale jedną łączną składkę. Wysokość tej składki jest równa iloczynowi jednostkowej kwoty przypadającej na każdego ubezpieczonego i liczby ubezpieczonych. A zatem przychodem danego pracownika będzie właśnie ta jednostkowa kwota przypadająca na pracownika.

Zasadą jest wyłączenie z kosztów podatkowych składek płaconych przez pracodawcę na ubezpieczenie pracowników. Wyjątkiem są umowy ubezpieczenia zawierane w ramach ryzyka grup 1, 3, 5 działu I oraz grup 1 i 2 działu II, określonych w ustawie o działalności

ubezpieczeniowej, tj. m.in. ubezpieczenia na życie. Aby składki na ubezpieczenie na życie mogły stanowić koszt uzyskania przychodów, muszą być dodatkowo spełnione warunki określone w art. 16 ust. 1 pkt 59 updop, czyli m.in. pracodawca nie może być uprawnionym z tytułu zawartej umowy ubezpieczenia. Ponieważ z pytania wynika, że uprawniony do otrzymania odszkodowania jest pracownik, zapłacone składki będą dla spółki kosztem uzyskania przychodów, pod warunkiem że zawarta umowa spełnia wszystkie warunki określone w art. 16 ust. 1 pkt 59 updop.

Krzysztof Rustecki

18. Czy można odliczyć VAT z paragonów za korzystanie z autostrad

Prowadzę firmę transportową. Moje pojazdy korzystają z autostrad i otrzymują paragony fiskalne. Jest na nich NIP wystawcy. Czy można odliczyć VAT z tych paragonów?

Zgodnie z ustawą o VAT podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od nabytych towarów i usług w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych.

Firma transportowa ponosi koszty związane z przejazdem autostradami w związku z prowadzoną działalnością opodatkowaną VAT. Dlatego też zakup uprawnia Państwa do odliczenia VAT naliczonego. Drugim warunkiem odliczenia jest posiadanie odpowiedniego dokumentu z podatkiem wykazanym do odliczenia. Podstawowym dokumentem upoważniającym do odliczenia podatku naliczonego jest oryginał faktury wystawionej w wersji papierowej lub faktura elektroniczna. Nie jest to jedyny dokument upoważniający podatnika do odliczenia VAT naliczonego. W rozporządzeniu w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług, ustawodawca dopuścił możliwość odliczenia podatku naliczonego z innych dokumentów, które uznaje za faktury po spełnieniu określonych warunków. W katalogu tym znajdują się m.in. paragony za przejazdy autostradami płatnymi.

Dowody zapłaty za przejazdy autostradami płatnymi są uznawane za faktury, jeżeli zawierają następujące dane:

- a) nazwę i numer identyfikacji podatkowej sprzedawcy,
- b) numer kolejny i datę wystawienia,
- c) informacje pozwalające na identyfikację rodzaju usługi, w szczególności nazwę autostrady, za przejazd którą pobierana jest opłata,
- d) kwotę należności wraz z podatkiem,
- e) kwotę podatku.

Po spełnieniu powyższych warunków można odliczyć VAT z paragonu.

Anna Adamiec

19. Wyburzenie budynku a obowiązek korekty odliczonego VAT

Czy w przypadku wyburzenia budynku, który wraz z innymi obiektami został kupiony w 2008 r., należy skorygować VAT? Wszystkie obiekty były wykorzystywane do działalności opodatkowanej. Od zakupu został odliczony VAT.

Co do zasady prawo do odliczenia podatku naliczonego przysługuje w zakresie, w jakim nabyte towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych. W zależności od rodzaju towarów i usług ustawodawca przewidział okresy, w trakcie których zmiana ich przeznaczenia skutkuje obowiązkiem korekty odliczonego od ich nabycia VAT.

Okres korekty dla środków trwałych podlegających amortyzacji określa art. 91 ust. 2 ustawy o VAT. Według tych regulacji środki trwałe, których wartość początkowa przekracza 15 000 zł, objęte są 5-letnim okresem korekty odliczonego od ich nabycia VAT, a w przypadku nieruchomości i praw wieczystego użytkowania gruntów 10-letnim okresem tej korekty, licząc od roku, w którym zostały oddane do użytkowania.

Z powyższego wynika, że nabyty przez firmę w 2008 r. budynek jest objęty okresem tej korekty. Zakładamy, że jego wartość początkowa przekraczała 15 000 zł.

Do zdarzeń skutkujących obowiązkiem dokonania korekty odliczonego uprzednio VAT zaliczają się m.in.:

- sprzedaż środka trwałego (w tym również jego nieodpłatne przekazanie), dokonana w okresie korekty, przy czym jeżeli zostanie ona:
 - opodatkowana – w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego środka trwałego jest związane z czynnościami opodatkowanymi,

- zwolniona od podatku lub nie podlegała opodatkowaniu – w celu dokonania korekty przyjmuje się, że dalsze wykorzystanie tego towaru lub usługi jest związane wyłącznie z czynnościami zwolnionymi od podatku lub niepodlegającymi opodatkowaniu;
- zmiana prawa do odliczenia VAT w okresie korekty na skutek zmiany przeznaczenia tego środka trwałego; dotyczy to przypadków, gdy nabywca miał prawo do obniżenia podatku należnego o całą kwotę podatku naliczonego od wykorzystywanego przez siebie towaru lub usługi i dokonał takiego obniżenia, albo nie miał takiego prawa, a następnie zmieniło się prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego od tego towaru lub usługi.

W przedstawionej w pytaniu sytuacji budynek został wprawdzie nabyty na cele działalności opodatkowanej, ale żadne z ww. zdarzeń nie miało miejsca. Nie został on przeznaczony na inne cele prowadzonej działalności, niż został nabyty. Fakt, że stał się nieprzydatny ze względów praktycznych lub ekonomicznych dla prowadzonej działalności i został wyburzony, nie skutkuje zmianą jego przeznaczenia, ponieważ wykluczone jest w tym przypadku jakiegokolwiek jego dalsze wykorzystywanie w prowadzonej działalności. Wyburzenie budynku nie daje zatem podstaw do twierdzenia, że zmienił on swoje przeznaczenie do działalności: zwolnionej, niepodlegającej opodatkowaniu ani do sprzedaży. Przepisy nie przewidują natomiast obowiązku korekty odliczonego VAT w przypadku likwidacji środka trwałego.

Wyburzenie budynku nie stanowi przesłanki skutkującej obowiązkiem korekty odliczonego VAT od jego nabycia na podstawie art. 91 ustawy o VAT. Nie dochodzi bowiem do zmiany przeznaczenia budynku, tylko do jego likwidacji. Stanowisko to potwierdza interpretacja Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy wydana w indywidualnej sprawie z 12 października 2011 r. (nr ITPP2/443-1020/11/AP), w której stwierdzono m.in.: „Z treści złożonego wniosku wynika, że Spółka zajmująca się sprzedażą ciepła, zmuszona była wyłączyć z eksploatacji dwie kotłownie miałowe, w związku z budową przez wspólnoty mieszkaniowe własnych kotłowni gazowych i wypowiedzeniem Spółce umów na dostawę ciepła. Jedna z kotłowni została sprzedana (budynek wraz z gruntem), pozostała jednak sieć ciepłownicza, która ją zasilala. W wyniku sprzedaży ww. budynku nastąpiła

całkowita utrata przydatności tej sieci. Sieć wybudowana była w 2006 r. i od tej inwestycji został odliczony podatek naliczony. W związku z brakiem możliwości sprzedaży samej sieci, Spółka dokonała jej księgowej likwidacji.

Mając na uwadze powyższe oraz powołane przepisy należy stwierdzić, że skoro w momencie nabycia (budowy) sieci ciepłowniczej Spółka miała prawo do odliczenia podatku naliczonego, to fakt jej księgowej likwidacji nie oznacza, iż prawo to się zmieniło, skoro w wyniku sprzedaży budynku kotłowni nastąpiła – jak wskazała Spółka – całkowita utrata przydatności sieci. Sytuacja, w której znalazła się Spółka z powodu rezygnacji kontrahentów z usługi dostarczania ciepła, była od niej niezależna. Brak możliwości sprzedaży sieci ciepłowniczej skutkujący koniecznością jej księgowej likwidacji oraz całkowita utrata jej przydatności nie spowodował zatem obowiązku dokonania korekty odliczonego podatku”.

Podobna sytuacja ma miejsce w omawianej sprawie. Skoro ze względów praktycznych lub ekonomicznych nastąpiło wyburzenie budynku (z zamiarem np. ewentualnego wybudowania nowego), nie powstała okoliczność skutkująca obowiązkiem korekty odliczonego od jego nabycia VAT.

Anna Potocka

20. „Ujemna marża” biura podróży

Specjalizujemy się w usługach organizacji wycieczek. Stosujemy procedurę VAT-marża. Zdarza się, że ustalamy ujemną marżę na świadczonej usłudze. Czy taka marża wpływa na zmniejszenie naszych obciążeń podatkowych z VAT?

Czytelnik zastanawia się, czy marża ujemna mogłaby obniżyć podstawę opodatkowania i należny VAT. Niestety, zarówno organy podatkowe (por. interpretację indywidualną Dyrektora IS w Katowicach z 10 czerwca 2011 r., nr IBPP1/443-450/11/AZb), jak i sądy (por. wyrok NSA z 20 marca 2012 r., sygn. akt I FSK 885/11) nie zezwalają na ustalenie „ujemnego podatku”. Gdy taka sytuacja ma miejsce, podatek należny od usługi turystycznej jest zerowy. Obciążenie podatkowe nie może bowiem być liczbą ujemną. Jak wskazał NSA w przywołanym wyroku: „Naczelny Sąd Administracyjny uwzględnił jednak złożoną skargę kasacyjną, albowiem wyrok Sądu pierwszej instancji, mimo prawidłowo-

wego stwierdzenia możliwości powstania na koniec okresu rozliczeniowego całkowitej marży ujemnej, w sposób wadliwy przyznał rację spółce, która w takim wypadku uznała, że art. 119 ust. 1 i 2 uptu daje możliwość wykazania w deklaracji ujemnego należnego podatku VAT. W ocenie Sądu kasacyjnego wyprowadzenie takiego wniosku z treści art. 119 ust. 1 i 2 uptu jest niedopuszczalne, gdyż pozostaje on w oczywistej sprzeczności z istotą podatku, który ze swej natury nie może przyjmować wartości ujemnej”. NSA w powołanym wyroku potwierdził też stanowisko organu podatkowego w kwestii wykazania podatku należnego w przypadku wystąpienia marży ujemnej: „wobec powstania ujemnej podstawy opodatkowania podatek do zapłaty wyniesie 0 zł. Taką też kwotę należy wykazać w deklaracji podatkowej VAT-7 w poz. 30. W pozycjach odpowiednio 23 i 29 nie ma przeszkód, by wpisać ujemną podstawę opodatkowania wynikającą z ujemnych marż całkowitych, co jednak nie wpływa na zasadę, w myśl której kwota podatku należnego nie może przybierać ujemnej wartości. Sporządzanie deklaracji podatkowych, jako element czynności objętych regułami prawa podatkowego, nie może prowadzić do odstępstw od zasad regulujących istotę podatku, wynikających z jego ustawowej definicji”.

Ewa Sławińska

21. Dochody ośrodka sportu i rekreacji

Ośrodek sportu i rekreacji realizuje projekt budowy stadionu sportowego, sfinansowany dotacją samorządową. W związku z opóźnieniami wykonawca miał zapłacić kary umowne. Kary te nie zostały zapłacone, lecz wykonawca wystawił fakturę końcową na kwotę niższą o kwoty kar umownych. Ośrodek otrzymał z gminy dotację na opłacenie tej faktury i dokonał kompensaty części naliczonych kar z zobowiązaniem wynikającym z faktury. Czy w takiej sytuacji mamy do czynienia z otrzymaniem przez ośrodek dochodu? Jeśli tak, to czy będzie on zwolniony z podatku?

W tym przypadku mamy do czynienia z dochodem, który może korzystać ze zwolnienia z podatku po spełnieniu wymaganych warunków. Przy czym – zdaniem niektórych organów podatkowych – sfinansowanie wydatków ze środków objętych zwolnieniem z podatku

(np. dotacji samorządowej) w ogóle nie powoduje konieczności opodatkowania równowartości tych wydatków.

W sytuacji opisanej w pytaniu może mieć zastosowanie zwolnienie przedmiotowe określone w art. 17 ust. 1 pkt 4 updog, zgodnie z którym wolne od podatku są dochody podatników, których celem statutowym jest m.in. działalność w zakresie kultury fizycznej i sportu – w części przeznaczony na te cele. Zwolnienie to nie zostało uzależnione od źródła przychodu. Istotne będzie natomiast przeznaczenie dochodu za cele objęte zwolnieniem. Zwolnienie to ma bowiem zastosowanie, jeśli dochód jest przeznaczony i – bez względu na termin – wydatkowany na cele objęte zwolnieniem, w tym także na nabycie środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych służących bezpośrednio realizacji tych celów, oraz na opłacenie podatków niestanowiących kosztu uzyskania przychodów (art. 17 ust. 1b updog).

Realizację projektu polegającego na budowie obiektu sportowego można uznać za realizację celu statutowego korzystającego ze zwolnienia podatkowego. Natomiast dochody ośrodka sportu i rekreacji uzyskane z tytułu nałożonych kar, przeznaczone na jego cele statutowe, będą mogły korzystać ze zwolnienia, o którym mowa w art. 17 ust. 1 pkt 4 w zw. z art. 17 ust. 1b updog. Należy jednak pamiętać, że dochód ten nie będzie podlegał opodatkowaniu tylko w takiej części, w jakiej zostanie przeznaczony, a następnie wydatkowany na cele statutowe.

Może się zdarzyć, że środki otrzymane w formie dotacji, które spowodowały powstanie dochodu z tytułu kar umownych, zostaną np. zwrócone przez ośrodek do gminy (nie zostaną zatem przeznaczone na cele objęte zwolnieniem). Wynikałoby z tego, że dochód taki będzie podlegał opodatkowaniu. Jednak niektóre organy podatkowe uznały, że sfinansowanie wydatków z dotacji objętej zwolnieniem przedmiotowym z podatku dochodowego nie będzie powodowało powstania obowiązku podatkowego. W jednej z interpretacji podatkowych rozpatrywano przypadek sfinansowania przez samorządową instytucję kultury składek na PFRON z otrzymanej od gminy dotacji. Zdaniem organu, równowartości takich wydatków nie trzeba opodatkowywać, ponieważ zostały sfinansowane ze środków zwolnionych z podatku (zob. interpretację indywidualną dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 6 sierpnia 2009 r., sygn. ITPB3/423-274/09/AM).

Sławomir Liżewski

22. Użyczenie samochodu pracownikowi do celów prywatnych

Spółka zamierza zawrzeć ze swoim pracownikiem umowę użyczenia samochodu osobowego. Pojazd ten będzie użytkowany przez pracownika do celów niezwiązanych z działalnością spółki. Jakie są skutki tej umowy w podatku dochodowym?

Bez wątpienia wydatki poniesione przez spółkę z tytułu korzystania przez pracownika z samochodu służbowego na potrzeby prywatne nie wiążą się z prowadzoną działalnością spółki. Powyższe wydatki nie mogą zostać zakwalifikowane jako poniesione w celu osiągnięcia, zachowania albo zabezpieczenia przychodu spółki. W konsekwencji nie będą one stanowiły kosztów uzyskania przychodu w myśl art. 15 ust. 1 updop. Do kosztów uzyskania przychodów nie będzie zaliczany np. zwrot pracownikowi wydatków na paliwo zużyte przez użyczony samochód.

Kosztów uzyskania przychodów nie stanowią odpisy amortyzacyjne od wartości początkowej środków trwałych oraz wartości niematerialnych i prawnych oddanych do nieodpłatnego używania – za miesiące, w których składniki te były oddane do nieodpłatnego używania (art. 16 ust. 1 pkt 63 lit. c) updop). Mając to na względzie, spółka powinna wyłączyć z kosztów uzyskania przychodów odpisy amortyzacyjne dokonywane za okres, w którym samochód został oddany pracownikowi do używania.

Możliwość korzystania z samochodu spółki to dla pracownika przychód ze stosunku pracy. Jest to świadczenie nieodpłatne ze strony spółki na rzecz pracownika. Wartość pieniężną nieodpłatnych świadczeń uzyskanych przez podatnika ustala się następująco:

- jeżeli przedmiotem świadczenia są usługi wchodzące w zakres działalności gospodarczej dokonującego świadczenia – według cen stosowanych wobec innych odbiorców,
- jeżeli przedmiotem świadczeń są usługi zakupione – według cen zakupu,
- w pozostałych przypadkach – na podstawie cen rynkowych stosowanych przy świadczeniu usług lub udostępnianiu rzeczy lub praw tego samego rodzaju i gatunku, z uwzględnieniem w szczególności ich stanu i stopnia zużycia oraz czasu i miejsca udostępnienia (art. 11 ust. 2a updof).

Ponieważ z pytania nie wynika, aby przedmiotem działalności spółki był najem samo-

chodów, to dla ustalenia wartości nieodpłatnego świadczenia uzyskanego przez pracownika należy przyjąć ceny stosowane przez przedsiębiorców świadczących usługi wynajmu pojazdów, uwzględniając przy tym także miejsce i czas udostępnienia pojazdu.

**Andrzej Hajto
Sławomir Biliński**

23. Likwidacja przeterminowanych towarów

Jeśli likwidujemy towary z przyczyn niezawinionych przez pracowników (np. przekroczenie terminu ważności), to co należy zrobić z VAT? Wcześniej przy zakupie towarów odliczaliśmy VAT, czy teraz mamy go naliczyć?

Z przedstawionej w pytaniu sytuacji wynika, że firma nabyła towary handlowe w celu ich odprzedaży podlegającej opodatkowaniu VAT, w ramach prowadzonej działalności gospodarczej. Przy ich nabyciu skorzystała z przysługującego jej prawa określonego w art. 86 ust. 1 ustawy o VAT, w myśl którego w zakresie, w jakim towary i usługi są wykorzystywane do wykonywania czynności opodatkowanych, podatnikowi przysługuje prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego.

Na skutek upływu terminu ważności niektórych towarów firma wycofała je ze sprzedaży. W konsekwencji nie zostaną one wykorzystane do dalszej odprzedaży. Powstaje zatem problem, czy zdarzenie to skutkuje obowiązkiem opodatkowania VAT lub skorygowania odliczonego uprzednio od ich zakupu podatku naliczonego, skoro ostatecznie nie zostaną one wykorzystane do prowadzonej działalności, tj. nie powstanie obrót opodatkowany VAT.

Likwidacja towaru w wyniku jego przeterminowania nie spełnia przesłanek dla uznania jej za czynność zrównaną z odpłatną dostawą towaru. Ma to miejsce w przypadku (art. 7 ust. 2 ustawy o VAT):

- przekazania nieodpłatnie towarów należących do przedsiębiorstwa podatnika lub ich zużycia – na jego cele osobiste lub cele jego pracowników, w tym byłych pracowników, wspólników, udziałowców, akcjonariuszy, członków spółdzielni i ich domowników, członków organów stanowiących osób prawnych, członków stowarzyszenia,
- wszelkich innych darowizn – gdy przy ich nabyciu przysługiwało prawo do odliczenia VAT.

W żadnym przypadku utylizacja przeterminowanych towarów nie zawiera się w tym katalogu.

Zgodnie z zasadą niezwłocznego odliczenia VAT, określając prawo do tego odliczenia, należy kierować się przeznaczeniem kupionego towaru czy usługi w momencie ich zakupu. Natomiast przyczyna korekty odliczonego uprzednio VAT oraz jej zasady muszą wynikać wprost z ustawy. Żaden przepis ustawy o VAT nie nakłada obowiązku dokonania korekty podatku naliczonego z tytułu zniszczenia (czy utylizacji) towaru na skutek jego przeterminowania. Przepisy o VAT nie odnoszą się w ogóle do tej kwestii. Wprawdzie regulacja art. 91 tej ustawy, stanowiąca o korekcie odliczonego VAT, przewiduje taki obowiązek, m.in. w przypadku zmiany przeznaczenia towaru, jednak nie ma ona zastosowania w omawianej sytuacji. Zamiarem firmy przy nabyciu towaru była jego odsprzedaż, a nie likwidacja. Nie sposób zatem traktować utraty walorów handlowych przeterminowanych towarów na równi ze zmianą ich przeznaczenia. W konsekwencji likwidacji zepsutych, zniszczonych czy przeterminowanych towarów nie należy klasyfikować jako zmiany przeznaczenia towarów skutkującej koniecznością korekty odliczonego od ich nabycia podatku naliczonego.

Przedstawione stanowisko jest zgodne z art. 185 ust. 1 dyrektywy 2006/112/WE Rady z 28 listopada 2006 r. w sprawie wspólnego systemu podatku od wartości dodanej. Regulacje unijne wprawdzie upoważniają państwa członkowskie do wprowadzenia odmiennych zasad opodatkowania, ale tylko co do transakcji całkowicie lub częściowo niezapłaconych oraz kradzieży towaru. Przepisy dyrektywy nie przewidują natomiast możliwości nałożenia przez państwa członkowskie obowiązku korekty odliczonego VAT w przypadku likwidacji towaru na skutek jego przeterminowania. Potwierdzeniem tego jest również orzeczenie Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości w sprawie C-37/95 pomiędzy państwem belgijskim a Ghent Coal Terminal NV, w którym Trybunał stwierdził (odwołując się do zasady neutralności VAT), że w sytuacji gdy nabycie towarów i usług zostało poczynione z zamiarem wykorzystania ich do działalności opodatkowanej, ale z powodów pozostających poza kontrolą podatnika nie zostały one wykorzystane w tej działalności, zachowane zostaje prawo podatnika do odliczenia VAT.

W omawianej sytuacji nie powstanie zatem również obowiązek skorygowania odliczonego

VAT od nabycia towarów wycofanych ze sprzedaży w wyniku upływu terminu ich ważności z przyczyn niezależnych od firmy. Należy jednak fakt ten odpowiednio udokumentować.

Anna Potocka

24. Zwroty nadwyżki VAT naliczonego nad VAT należnym

W państwowych jednostkach budżetowych rozliczenie środków dotyczących VAT powoduje zmniejszenie wydatków, natomiast w samorządowych jednostkach budżetowych kwestia ta może być uregulowana stosowną uchwałą. Jednostka nadrzędna poinformowała nas, że takiej uchwały nie ma oraz że „wolne środki” z VAT mamy przeznaczać na dochody. Czy te środki powinny trafiać na konto 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”?

Z treści pytania wynika, że w tej samorządowej jednostce budżetowej są dokonywane zwroty nadwyżki podatku naliczonego w fakturach zakupu związanych ze sprzedażą opodatkowaną podatkiem od towarów i usług nad podatkiem należnym zawartym w fakturach sprzedaży. Taki stan rzeczy jest zapewne spowodowany głównie zakupem robót budowlanych związanych z realizacją środków trwałych w budowie (inwestycji) i zakupem gotowych środków trwałych związanych ze sprzedażą podlegającą opodatkowaniu VAT.

Oczywiście nie ma żadnych przeszkód do stosowania w samorządowych jednostkach budżetowych w zakresie rozliczeń VAT rozwiązań zalecanych i stosowanych w państwowych jednostkach budżetowych. Należy jednak zaznaczyć, że wybór metody ewidencjonowania VAT nie powinien rzutować na właściwą wycenę środków trwałych i środków trwałych w budowie. Zarachowanie otrzymanego zwrotu VAT z urzędu skarbowego na zmniejszenie wydatków sprawia, że środki te podlegają rozliczeniu z budżetem jako środki niewykorzystane na wydatki budżetowe. Jeżeli wpływ przekazanego przez urząd skarbowy podatku zostanie sklasyfikowany jako dochód budżetowy, to kwota tego podatku podlega odprowadzeniu na rachunek budżetu w ramach rozliczenia dochodów budżetowych. Tak więc wybór metody ewidencjonowania podatku od towarów i usług nie ma wpływu na zakres rozliczeń z budżetem jednostki samorządu terytorialnego i wynik budżetu.

Zwrot podatku z urzędu skarbowego jest ujmowany w ewidencji samorządowej jednostki budżetowej zapisem:

- Wn 130 „Rachunek bieżący jednostki” (dochód w odpowiedniej podziale klasyfikacji budżetowej),
- Ma 225 „Rozrachunki z budżetami”.

W wyniku tego zwrot podatku nie jest przychodem ujmowanym na koncie 720 „Przychody z tytułu dochodów budżetowych”. Rozliczenia związane z podatkiem podlegającym odliczeniu zawartym w fakturach zakupu i z podatkiem należnym ujętym w fakturach sprzedaży nie powinny mieć wpływu również na poziom kosztów ujmowanych na kontach zespołu 4 „Koszty według rodzajów i ich rozliczenie”.

Jan Charytoniuk

25. Zniżki na produkty sprzedawane przez pracodawcę

Udzielamy swoim pracownikom zniżek na produkty sprzedawane przez naszą firmę. Czy takie świadczenie podlega VAT?

Pracodawcy umożliwiają często pracownikom zakupy sprzedawanych towarów po obniżonych cenach, a więc przyznają zniżki na sprzedawane przez siebie produkty. Przyznawanie zniżek samo w sobie nie podlega opodatkowaniu VAT (w szczególności jako nieodpłatne świadczenie usług). Opodatkowaniu VAT podlegają w takich przypadkach dokonywane na rzecz pracowników po obniżonych cenach odpłatne dostawy towarów lub świadczenie usług.

Dla towarów sprzedawanych po obniżonych cenach podstawa opodatkowania jest, co do zasady, ustalana na zasadach ogólnych, a więc stanowi ją kwota należna z tytułu sprzedaży, pomniejszona o kwotę należnego podatku (art. 29 ust. 1 ustawy o VAT). Kwotę należną z tytułu sprzedaży stanowi obniżona dla pracownika cena za dany towar lub usługę. Sporna jest przy tym kwestia, czy w takich przypadkach znajdują zastosowanie przepisy art. 32 ustawy o VAT. Należy bowiem przypomnieć, że w sytuacjach określonych tymi przepisami organy podatkowe określają wysokość obrotu na podstawie wartości rynkowej pomniejszonej o kwotę podatku. Dzieje się tak m.in., jeżeli:

- między nabywcą a dokonującym dostawy towarów lub usługodawcą istnieje związek, o którym mowa w art. 32 ust. 2 ustawy o VAT (gdy między kontrahentami zacho-

dzą powiązania wynikające ze stosunku pracy), oraz

- wynagrodzenie jest niższe od wartości rynkowej,
 - nabywca towarów lub usług nie ma prawa do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego
- o ile okaże się, że związek ten miał wpływ na ustalenie wynagrodzenia z tytułu dostawy towarów lub świadczenia usług (art. 32 ust. 1 pkt 1 ustawy o VAT).

Literalna interpretacja przytoczonych przepisów prowadzi do wniosku, że pracodawcy sprzedający pracownikom towary lub usługi po obniżonych cenach muszą liczyć się z ryzykiem oszacowania przez organy podatkowe obrotu uzyskiwanego z tego tytułu. Należy jednak zauważyć, że organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach uznają, iż przepisy art. 32 ustawy o VAT nie mają zastosowania w przypadku dokonywania po obniżonych cenach czynności na rzecz pracowników. Stanowisko takie zajął np. Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 12 sierpnia 2008 r. (sygn. ILPP2/443-427/08-2/GZ): „przepis art. 32 ustawy nie będzie miał zastosowania w przedmiotowej sprawie, gdyż pracownicy, nabywcy usługi transportu osób, są osobami fizycznymi niemającymi prawa do odliczenia podatku naliczonego, pozostającymi poza zakresem stosowania przepisów ustawy o podatku od towarów i usług”.

Tomasz Krywan

26. Podstawa opodatkowania nieodpłatnie przekazanych towarów

Firma produkcyjna nabyła po bardzo korzystnej cenie (120 zł za sztukę) 10 palmtopów. Chcemy przekazać je naszym kontrahentom. Czy powinniśmy wystawić fakturę wewnętrzną i naliczyć podatek od 120 zł?

Opodatkowaniu VAT podlega nie tylko odpłatna dostawa towarów (przeniesienie prawa do rozporządzania towarem jak właściciel, ale także wszelkie inne przekazanie towarów bez wynagrodzenia, a w szczególności przekazanie towarów na cele osobiste pracowników lub darowizny, pod warunkiem że podatnikowi przysługiwało prawo do obniżenia kwoty podatku należnego o kwotę podatku naliczonego. Wyjątkiem są prezenty o małej wartości i próbki. Przekazane palmtopy nie spełniają definicji prezentów o małej wartości zdefiniowanych w art. 7 ust. 4 ustawy o VAT.

Z pytania nie wynika, czy przysługiwało Państwu prawo do odliczenia VAT, ale zakładamy że tak, mimo że wydatki nie były bezpośrednio związane z działalnością opodatkowaną, gdyż przekazanie to jest związane z reprezentacją, dobrym wizerunkiem firmy. Jak czytamy w piśmie z 9 kwietnia 2010 r. Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach (nr IBPP1/443-314/10/EA): „Natomiast o pośrednim związku nabywanych towarów i usług z działalnością Spółki można mówić wówczas, gdy ponoszone wydatki wiążą się z całokształtem funkcjonowania Przedsiębiorstwa; mają pośredni związek z działalnością gospodarczą, a tym samym osiąganymi przez Podatnika obrotami. Aby jednak można było wskazać, iż określone zakupy mają chociażby pośredni związek z działalnością Spółki, istnieć musi związek przyczynowo-skutkowy pomiędzy dokonanymi zakupami towarów i usług a powstaniem obrotu.

O pośrednim związku dokonanych zakupów z działalnością Podatnika można mówić wówczas, gdy zakup towarów i usług nie przyczynia się bezpośrednio do uzyskania obrotu przez Podatnika, np. poprzez ich odsprzedaż, lecz poprzez wpływ na ogólne funkcjonowanie Przedsiębiorstwa jako całości, przyczynia się do generowania przez Spółkę obrotów. Najczęściej do wydatków mających pośredni wpływ na wykonywanie czynności opodatkowanych zalicza się koszty reklamy, wydatki związane z udziałem w targach, konferencjach, koszty doradztwa podatkowego, obsługi prawnej”.

Należy jednak pamiętać, że rezygnacja z prawa do odliczenia nie zwalnia z obowiązku opodatkowania tej transakcji. Dlatego należy ustalić podstawę opodatkowania nieodpłatnej dostawy, którą stanowić będzie cena nabycia urządzenia netto określona w momencie dokonywania jego nieodpłatnej dostawy, a więc jak się przyjmuje – cena nabycia netto skorygowana o zmianę (utratę lub wzrost) wartości rynkowej sprzętu. Jeśli nawet nabyli Państwo jako firma palmtopy za 120 zł/szt., to dokonując ich przekazania pracownikom, muszą Państwo sprawdzić, jaka jest ich cena rynkowa. Bardzo prawdopodobne jest bowiem, że cena palmtopów będzie wyższa niż 120 zł.

Momentem dostawy jest moment wydania palmtopa kontrahentowi. Oznacza to, że podstawą opodatkowania nie jest cena w ujęciu historycznym, tj. cena, za jaką podatnik nabył przekazywany towar, lecz aktualna cena rynkowa, za jaką można nabyć palmtopa w momencie przekazania. Termin „cena rynkowa”

odnosi się jednak w tym przypadku do ceny towarów danego rodzaju, a nie wartości konkretnej rzeczy przekazywanej kontrahentowi.

Powyższe stanowisko znajduje potwierdzenie w wydawanych interpretacjach podatkowych. Minister Finansów w interpretacji z 5 lutego 2010 r. (nr PT3/068/20/KIP/726/CZE/08/PK-971) z urzędu zmienił wydaną wcześniej przez Dyrektora Izby Skarbowej w Warszawie interpretację indywidualną w sprawie określenia podstawy opodatkowania nieodpłatnie przekazanego pracownikowi telefonu komórkowego, który podatnik nabył za 1 zł. W piśmie tym czytamy: „Jeżeli zatem czynność nieodpłatnego przekazania przez Spółkę telefonu komórkowego lub sprzętu komputerowego stanowi dostawę towarów w myśl cyt. przepisu art. 7 ust. 2 ustawy o podatku od towarów i usług, podstawa opodatkowania będzie ustalana stosownie do przepisu art. 29 ust. 10 ustawy. Przepis art. 29 ust. 10 w brzmieniu »podstawą opodatkowania jest cena nabycia towarów (bez podatku), a gdy nie ma ceny nabycia, koszt wytworzenia, określone w momencie dostawy tych towarów, z zastrzeżeniem ust. 10a« oznacza, że w przypadku nieodpłatnego przekazania towarów podstawą opodatkowania jest cena nabycia towaru, określona na dzień, w którym dochodzi do nieodpłatnego przekazania. Zapis art. 29 ust. 10 wyraźnie wskazuje, iż cenę nabycia przekazywanych towarów »uaktualnia się« na moment dostawy.

Tak więc podstawę opodatkowania przy nieodpłatnym przekazaniu stanowi cena nabycia, z tym że jest to cena określona w dniu dostawy, czyli cena jaką zapłaciłaby w dniu nieodpłatnego przekazania Spółka za przekazywany towar, a nie cena w ujęciu historycznym, tj. cena za którą Spółka nabyła przekazywany towar (telefon komórkowy lub sprzęt komputerowy)”.

W tej kwestii wypowiedział się także Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie w wyroku z 4 lutego 2011 r. (sygn. akt III SA/Wa 1316/10), potwierdzając stanowisko organów podatkowych, że podstawą opodatkowania jest bez względu na sposób nabycia przekazywanej rzeczy jej wartość zaktualizowana (rynkowa), tj. taka, za którą podatnik nabyłby daną rzecz na rynku w momencie powstania obowiązku podatkowego.

A zatem, w Państwa przypadku podstawą opodatkowania będzie cena, za jaką można nabyć dany rodzaj palmtopa w momencie jego nieodpłatnego przekazania. Jeżeli więc palmtop czy inne urządzenie nabyte przez Państwa za 120 zł netto nadal jest w ofercie

promocyjnej w momencie przekazania go pracownikowi, to podstawą opodatkowania będzie 120 zł netto. Jeżeli jednak w momencie dostawy jest on dostępny już po wyższej cenie, np. 300 zł netto, to podstawą opodatkowania jest kwota 300 zł. W tym przypadku bez znaczenia pozostaje cena jego zakupu. Przekazanie palmtopów należy udokumentować fakturą wewnętrzną i naliczyć 23% VAT.

Magdalena Miklewska

27. Opłata pocztowa za wysyłkę towaru a podstawa opodatkowania VAT

Za pośrednictwem Poczty Polskiej prowadzimy sprzedaż wysyłkową wydawnictw naukowych dokumentujących zbiory muzeów oraz materiałów fotograficznych (zdjęcia, diapozytywy itp.) zamawianych przez odbiorców indywidualnych i instytucje. Kupującemu wystawiamy fakturę, która obejmuje wartość wysyłanego wydawnictwa bądź materiału fotograficznego i koszty wysyłki. Od ogólnej wartości faktury liczymy VAT. Od Poczty otrzymujemy faktury za wysyłkę paczek ze stawką zwolnioną z VAT. W związku z tym zrodziła się wątpliwość, czy nasze postępowanie jest prawidłowe. Czy nie należy naliczać VAT tylko od wartości sprzedaży, natomiast koszty przesyłki fakturować ze stawką zwolnioną? Czy opłata pocztowa powiększa podstawę opodatkowania VAT?

W opisanym przypadku niewątpliwie dochodzi do dokonywania czynności opodatkowanych, polegających na prowadzeniu sprzedaży wysyłkowej wydawnictw naukowych dokumentujących zbiory muzeów oraz materiałów fotograficznych (zdjęcia, diapozytywy itp.). Wątpliwości odnoszą się natomiast do sposobu dokumentowania (dla celów podatkowych) takich transakcji, a tym samym – ustalenia wielkości podstawy opodatkowania. Z pytania wynika bowiem, że każdorazowo nabywane przez Państwa klientów publikacje są wysyłane za pośrednictwem poczty. Na fakturze nie są jednak rozdzielane koszty zakupu towaru i usługi wysyłki, tylko całość opodatkowana jest stosowną stawką podatku od towarów i usług. Tym samym ponoszą Państwo koszt podatku w odniesieniu do tej części należności, która obejmuje koszt przesyłki – nie mają Państwo bowiem prawa do odliczenia przy jej nabyciu, a przy sprzedaży muszą naliczyć od niej podatek należny.

Dla udzielenia odpowiedzi na wskazane pytanie konieczne jest odniesienie się do koncepcji świadczenia złożonego. Jeżeli przyjmiemy, że opisywane przez Państwa w pytaniu czynności są świadczeniem złożonym, nie będzie podstawy do rozdzielania na fakturze wartości sprzedawanych towarów (wydawnictw) i świadczonej przy tej okazji usługi wysyłki. W ustaleniu, czy mamy w tym przypadku do czynienia ze świadczeniem złożonym, pomocne może być orzecznictwo Europejskiego Trybunału Sprawiedliwości (obecnie TSUE). Przykładowo – w wyroku z 29 marca 2007 r. w sprawie Aktiebolaget NN przeciwko Skatteverket (sygn. C 111/05) Trybunał stwierdził, że z art. 2 pkt 1 szóstej dyrektywy wynika, iż każda transakcja powinna być zwykle uznawana za odrębną i niezależną, a po drugie, że transakcja złożona z jednego świadczenia w aspekcie gospodarczym nie powinna być sztucznie rozdzielana, by nie pogarszać funkcjonalności systemu podatku VAT; w pierwszej kolejności należy poszukiwać elementów charakterystycznych dla rozpatrywanej transakcji celem określenia, czy podatnik zapewnia klientowi kilka odrębnych świadczeń głównych, czy tylko jedno świadczenie.

Dlatego też powinniśmy stwierdzić, że dla uznania danego świadczenia za kompleksowe, przede wszystkim, należy rozstrzygnąć, czy jego elementy składowe są ze sobą tak ściśle powiązane, że ich rozdział dla celów VAT byłby sztuczny, oraz czy można wyodrębnić usługę główną i usługi pomocnicze.

Odnosząc się do sytuacji wskazanej przez Państwa w pytaniu, należy uznać wykonywane czynności za świadczenie złożone (kompleksowe). W związku z tym wykazywanie osobno pozycji sprzedawanego czasopisma oraz wysyłki byłoby działaniem sztucznym. Sama wysyłka (usługa) jest elementem pomocniczym wykonywanej czynności głównej, którą jest sprzedaż wymienionych w pytaniu publikacji. Dlatego Państwa dotychczasowe postępowanie w zakresie obejmowania wysyłki podatkiem w stawce właściwej dla sprzedawanego czasopisma należy uznać za prawidłowe. Takie stanowisko prezentowane jest także przez organy podatkowe. Przykładowo – Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, w piśmie z 5 grudnia 2011 r. (nr IPPP2/443-1065/11-2/JO), zaznaczył, że na usługę złożoną składa się więc kombinacja różnych czynności prowadzących do realizacji określonego celu – do wykonania świadczenia głównego, na które składają się różne czynności pomocnicze. Natomiast czynność należy uznać za pomocniczą, jeśli nie stanowi ona celu samego w sobie, lecz jest środ-

kiem do pełnego zrealizowania lub wykorzystania usługi zasadniczej. Pojedyncza czynność traktowana jest zatem jak element usługi kompleksowej wówczas, jeżeli cel świadczenia czynności pomocniczej jest zdeterminowany przez usługę główną oraz nie można wykonać lub wykorzystać bez czynności pomocniczej usługi głównej.

W omawianym przypadku wysyłka czasopisma jest to czynność pomocnicza dla świadczenia głównego, którym jest sprzedaż określonego towaru klientowi.

Reasumując, należy przyjąć, że czynności sprzedaży i wysyłki wydawnictw (czasopism itp.) są świadczeniem kompleksowym. Prawidłowa jest zatem Państwa praktyka polegająca na wykazywaniu na fakturze podstawy opodatkowania, obejmującej zarówno wartość sprzedawanego towaru, jak i usługi wysyłki i opodatkowanie obydwu czynności stawką VAT właściwą dla świadczenia głównego (jakim jest dostawa towaru). Nie zmienia tego fakt, że nabywane przez Państwa usługi pocztowe wykorzystywane następnie do wysyłki sprzedawanych czasopism są zwolnione z VAT.

Grzegorz Gębka

28. Jak wystawić fakturę zaliczkową

Wystawiłam fakturę pro forma na kwotę 1000 zł. Klient wpłacił jednak tylko część kwoty (500 zł) dwa dni po jej wystawieniu. Czy teraz powinnam wystawić fakturę zaliczkową na te 500 zł czy na 1000 zł?

Żaden przepis dotyczący VAT nie reguluje zasad wystawiania faktur pro forma, które jednak w praktyce są często stosowane. Mimo że faktura pro forma różni się od zwykłej faktury VAT w zasadzie tylko tym, że jest oznaczona jako „Faktura pro forma”, jednak w przeciwieństwie do zwykłej faktury nie wywiera żadnych skutków w VAT ani po stronie jej wystawcy, ani po stronie nabywcy. Obowiązek podatkowy powstanie natomiast dopiero w przypadku wpłaty należności na oferowany fakturą pro forma towar lub usługę, i to niezależnie od tego, w jakiej części kwota ta zostanie wpłacona. Stanowi ona wówczas zaliczkę podlegającą opodatkowaniu VAT.

Sytuacja taka miała miejsce w przedstawionym w pytaniu przypadku. Gdy klient w późniejszym terminie wpłaci kolejne 500 zł przed dostawą towarów lub wykonaniem usługi, należy wystawić kolejną fakturę zaliczkową.

Obowiązek opodatkowania zaliczek wynika z art. 19 ust. 11 ustawy o VAT, według którego, jeżeli przed wydaniem towaru lub wykonaniem usługi otrzymano część należności, w szczególności przedpłatę, zaliczkę, zadatek, ratę, obowiązek podatkowy powstaje z chwilą jej otrzymania w tej części.

Należy mieć na uwadze, że na fakturze potwierdzającej otrzymanie zaliczki nie jest wystarczające wpisanie tylko słowa „zaliczka”. Należy podać w niej szczegółowe dane dotyczące zamówienia lub umowy (w tym np. numer wystawionej uprzednio faktury pro forma) oraz nazwę (rodzaj) towaru lub usługi, cenę netto, ilość zamówionych towarów, wartość zamówionych towarów lub usług netto, stawki podatku, kwoty podatku oraz wartość brutto zamówienia lub umowy, a także datę otrzymania zaliczki (jeżeli nie pokrywa się ona z datą wystawienia faktury zaliczkowej). Im szerszy jest zaliczkowany asortyment towarów (usług), tym bardziej szczegółowo należy określić ich nazwę w celu prawidłowej identyfikacji zaliczkowanych przez nabywcę towarów i zrealizowanej sprzedaży udokumentowanej fakturą końcową. Ma to również istotne znaczenie dla określenia właściwej dla nich stawki VAT, jeżeli podlegają one różnym stawkom opodatkowania.

Podstawą opodatkowania zaliczki jest otrzymana kwota pomniejszona o należny od niej VAT.

Należy również mieć na uwadze, że w sytuacji gdy nabywcą jest osoba fizyczna nieprowadząca działalności gospodarczej, fakturę VAT wystawia się w zasadzie na jej żądanie, mimo że powstaje od niej obowiązek podatkowy na ww. zasadach. Dotyczy to również faktur zaliczkowych. Natomiast jeżeli sprzedaż jest ewidencjonowana z zastosowaniem kas rejestrujących, to zaliczka otrzymana od osoby fizycznej podlega obowiązkowi jej zaewidencjonowania na kasie. W przypadku żądania wystawienia faktury VAT do kopii faktury zaliczkowej należy dołączyć wówczas oryginał wyemitowanego paragonu fiskalnego.

Anna Potocka

29. Czy można wystawić fakturę „z góry”

Jednostka wystawiła trzy faktury w kwietniu za wykonanie usług w poszczególnych miesiącach (od kwietnia do czerwca), np. abonament internetowy za czerwiec jest w treści opisowej faktury, data sprzedaży 30.06.2012 r., a data wystawienia fak-

tury 4 kwietnia 2012 r. Faktura zostanie ujęta w rejestrze sprzedaży usług w czerwcu z kwietniową datą wystawienia. Czy będzie to prawidłowe ujęcie?

Abonament internetowy, o którym mowa w pytaniu, to opłata za rodzaj usługi telekomunikacyjnej (usługa dostępu do Internetu). W przypadku tego rodzaju usług obowiązek podatkowy powstaje w sposób szczególny, tj. z chwilą upływu terminu płatności, jeżeli został on określony w umowie właściwej dla rozliczeń z tego tytułu. Z pytania nie wynika, kiedy upływa termin płatności abonamentu. Zakładając, że nabywca abonamentu ma obowiązek płacić abonament comiesięcznie, należy przyjąć, że Państwo jako sprzedawca abonamentu powinni wykazać obrót z tego tytułu comiesięcznie w rejestrze sprzedaży VAT oraz odpowiednio w comiesięcznej deklaracji VAT. Odnosząc się do przykładu podanego w pytaniu oraz zakładając, że termin płatności za abonament internetowy za czerwiec przypada w czerwcu, prawidłowo wykazują Państwo obrót oraz podatek należny z tego tytułu w rejestrze sprzedaży w czerwcu (w czerwcu powstanie obowiązek podatkowy z tytułu sprzedaży). Regułą jest bowiem, że podatnicy powinni wykazywać obrót w ewidencji sprzedaży i w deklaracji VAT w okresie rozliczeniowym, w którym przypada termin powstania obowiązku podatkowego.

W omawianym przypadku data wystawienia faktury nie ma znaczenia i nie wpływa na moment powstania obowiązku podatkowego. Również rzeczywisty termin zapłaty lub jej brak pozostaje bez wpływu na moment powstania obowiązku podatkowego.

W przypadku świadczonych przez Państwa usług nie ma również przeszkód, aby wystawić kilka faktur niejako „z góry”. W przypadku m.in. usług internetowych, o których mowa w pytaniu, faktury takie mogą być wystawiane, i to nawet na kilka miesięcy wcześniej (kwartał, pół roku, rok). Warunkiem jest, aby faktura zawierała informację, jakiego okresu rozliczeniowego dotyczy. W sytuacji opisanej w pytaniu – faktury zawierają taką informację. Praktykę polegającą na wystawianiu „z góry” kilku faktur miesięcznych za abonament internetowy (z wykazaniem okresem rozliczeniowym) na okres kwartału (lub też np. półrocza) należy więc uznać za prawidłową.

Jeżeli strony ustalą, że usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych, za datę powstania przychodu uznaje się ostatni dzień okresu rozliczeniowego określonego w umowie lub na wystawionej fakturze, nie rzadziej

niż raz w roku. Aby usługa była rozliczona w ten sposób, strony muszą ustalić, że usługa jest rozliczana w okresach rozliczeniowych, co powinno być uwidocznione w umowie lub na fakturze. Należy przyjąć, że w sytuacji opisanej w pytaniu strony przyjęły, że abonament jest rozliczany miesięcznie (wskazuje na to sposób ujęcia abonamentu na fakturze). Gdy okresem rozliczeniowym jest miesiąc, przychód z abonamentu powstanie więc w ostatnim dniu tego miesiąca.

Krystyna Dąbrowska

30. Wystawianie rachunków kompensacyjnych

Dwie firmy zawarły umowę kompensacyjną dotyczącą wzajemnego świadczenia usług. Wartość świadczeń jest określona na każdy miesiąc oddzielnie. Jedna z firm jest czynnym podatnikiem VAT, a druga – nie. Pierwsza firma wystawiła fakturę kompensacyjną i oczekuje tego samego od firmy, która nie jest czynnym podatnikiem VAT. Czy druga z firm może wystawić rachunek kompensacyjny?

Odpowiedź należy rozpocząć od wyjaśnienia, że przez umowę kompensacyjną rozumie się najczęściej umowę, w ramach której sprzedający zgadza się przyjąć część ceny towaru lub usługi w pieniądzu, a pozostałą część w towarach lub usługach. Z treści pytania nie wynika jednak, aby chodziło o taką sytuację.

Możliwe są w związku z tym dwa scenariusze. Pierwszy scenariusz zakłada, że zawarta umowa nie jest umową kompensacyjną, lecz umową barterową, czyli umową, na podstawie której firmy wzajemnie świadczą sobie usługi bez wynagrodzenia pieniężnego (czyli każda z firm świadczy swoje usługi w zamian za usługi drugiej firmy). Natomiast drugi scenariusz zakłada, że usługi świadczone są przez firmy za wynagrodzeniem określonym w pieniądzu, a zawarta umowa przewiduje wzajemne potrącanie (kompensaty) należności z tego tytułu przez strony.

Niezależnie od scenariusza firma będąca czynnym podatnikiem VAT jest obowiązana dokumentować świadczone usługi fakturami, natomiast firma niebędąca czynnym podatnikiem VAT – na żądanie firmy będącej czynnym podatnikiem VAT – rachunkami. Podstawę opodatkowania w przypadku pierwszego scenariusza stanowi pomniejszona o kwotę podatku wartość rynkowa świadczonych przez poszczególne firmy

usług. Podkreślić należy, że chodzi o wartość świadczonych przez te firmy usług, a nie o wartość usług otrzymywanych w zamian. Oznacza to, że:

- firma będąca czynnym podatnikiem VAT powinna wystawiać faktury, w których kwota netto stanowić będzie wartość świadczonych przez nią usług, pomniejszoną o kwotę podatku,
- firma niebędąca czynnym podatnikiem VAT powinna wystawiać rachunki na wartość świadczonych przez nią usług (bez pomniejszania o kwotę podatku, gdyż VAT w jej przypadku nie występuje).

Natomiast w przypadku drugiego scenariusza podstawą opodatkowania u obu stron będzie obrót, czyli kwota należna z tytułu świadczenia, pomniejszona o kwotę należnego podatku. Oznacza to, że:

- firma będąca czynnym podatnikiem VAT powinna wystawiać faktury, w których kwota netto będzie stanowić kwotę należną z tytułu świadczonych przez nią usług, pomniejszoną o kwotę należnego VAT,
- firma niebędąca czynnym podatnikiem VAT powinna wystawiać rachunki na kwotę należną z tytułu świadczonych przez nią usług (bez pomniejszania o kwotę podatku, gdyż w jej przypadku VAT nie występuje).

Reasumując, w przedstawionej sytuacji druga firma (niebędąca czynnym podatnikiem VAT) nie tylko może, ale jest wręcz obowiązana wystawiać rachunki dokumentujące świadczone przez nią usługi (jeśli żąda tego firma będąca czynnym podatnikiem VAT). Rachunki te powinny być wystawiane na kwoty bez pomniejszania o VAT. Zapewne są to kwoty odpowiadające kwotom brutto na fakturach wystawianych przez firmę będącą czynnym podatnikiem VAT.

Tomasz Krywan

31. Odpowiedzialność za niedoręczenie PIT-11

W lutym br. wysłałam pocztą PIT-11 za 2011 r. byłemu pracownikowi na adres, który miałam w dokumentach kadrowych. PIT-11 nie został odebrany i wrócił do naszej firmy, mimo podwójnego awizowania. Jak powinnam w takim przypadku postąpić? Od innego pracownika dowiedziałam się, że pracownik, do którego wysłałam PIT-11, nie mieszka od jakiegoś czasu pod tym adresem, a mieszkanie stoi puste. Czy poniosę jakieś konsekwencje niedoręczenia PIT-11 temu pracownikowi?

Pracodawca, który wystawił prawidłowo informację PIT-11 i przesłał ją listem poleconym na adres zamieszkania byłego pracownika znany z dokumentów kadrowych, nie ponosi żadnej odpowiedzialności, gdy PIT-11 nie został odebrany i wrócił do siedziby firmy.

Ustawa o podatku dochodowym nakłada na pracodawcę obowiązek wystawienia PIT-11 w terminie do końca lutego roku następującego po roku podatkowym, którego ta informacja dotyczy. W przypadku gdy obowiązek poboru zaliczek na podatek ustał w ciągu roku, pracodawca jest zobowiązany sporządzić informację PIT-11 na pisemny wniosek pracownika i przekazać ją pracownikowi w terminie 14 dni od dnia złożenia tego wniosku. Z pytania wynika, że pracownik z takim wnioskiem nie wystąpił, skoro PIT-11 został mu wysłany dopiero w lutym br.

Żaden akt prawny nie reguluje wprost, jak powinien postąpić pracodawca, do którego wrócił wysłany pracownikowi PIT-11. Dlatego za najwłaściwsze należy uznać zastosowanie w takim przypadku art. 150 o.p. Wprawdzie przepis ten odnosi się do doręczania pism przez organy podatkowe, ale można przyjąć, że te same zasady powinny być stosowane w przypadku doręczania pism, które dotyczą wywiązywania się z obowiązków płatnika nałożonych przepisami updof. Z przepisu tego wynika, że poczta, za pośrednictwem której jest doręczane pismo, w przypadku gdy nie zastano adresata w miejscu jego zamieszkania, powinna przechowywać pismo przez okres 14 dni w swojej placówce. W takiej sytuacji adresat jest zawiadamiany dwukrotnie o pozostawieniu pisma w placówce pocztowej. Powtórne zawiadomienie następuje w razie niepodjęcia pisma w terminie 7 dni. W przypadku nieodebrania przez adresata pisma w placówce pocztowej, uważa się je za doręczone z upływem ostatniego dnia 14-dniowego okresu.

Jeżeli zatem wysłany przez Panią PIT-11 nie został odebrany przez byłego pracownika w miejscu, które podawał jako miejsce zamieszkania, mimo podwójnego awizowania, należy przyjąć, że PIT-11 został mu skutecznie doręczony. W związku z tym dla celów dowodowych powinna Pani zachować przesyłkę wraz ze zwrotką z poczty w aktach pracownika. W przypadku ewentualnej kontroli będzie mogła Pani wykazać, że zgodnie z ciężącym na Pani obowiązkiem sporządziła Pani dla tego pracownika PIT-11 za 2011 r., a następnie w prawidłowy sposób przesyłka z tą informacją została mu doręczona.

Katarzyna Wojciechowska

32. Czy artykuły spożywcze zapewnione pracownikom są przychodem

Zapewniamy pracownikom herbatę, kawę, cukier i śmietankę do kawy. Produkty te znajdują się w zakładowej kuchni i są przeznaczone do ogólnego spożycia. Zdarza się, że z tych produktów korzystają również kontrahenci. Czy wartość tych produktów powinniśmy doliczyć do przychodu pracowników?

W przypadku wydania pracownikom do ogólnego spożycia herbaty, kawy, cukru i śmietanki nie ma możliwości ustalenia, który pracownik i w jakim stopniu korzystał z tych produktów, tym bardziej że korzystają z nich również osoby niebędące pracownikami. Takie artykuły trudno traktować jak przysporzenie majątkowe o nieodpłatnym charakterze ze względu na to, że nie mają one indywidualnego charakteru. Zatem nie można ustalić faktycznej wartości świadczenia, jakie otrzymał dany pracownik. Ponadto takie wydatki są związane z funkcjonowaniem firmy i zaliczane do jej kosztów podatkowych, ale nie dotyczą uzyskania konkretnego przychodu. Z tego względu po stronie pracowników nie powstanie przychód do opodatkowania.

Potwierdził to Dyrektor Izby Skarbowej w Poznaniu w interpretacji indywidualnej z 11 sierpnia 2011 r. (sygn. ILPB1/415-680/11-4/AG). Interpretacja dotyczyła spółki, która na rzecz swoich pracowników ponosiła wydatki na nabycie takich produktów, jak: kawa, herbata, soki, śmietanka do kawy, cukier, słodycze. Te produkty spożywcze były zapewniane pracownikom podczas spotkań, narad, szkoleń, w czasie pracy w siedzibie firmy. Fiskus stwierdził, że co do zasady otrzymane przez pracowników świadczenia stanowią przychód w rozumieniu ustawy o podatku dochodowym od osób fizycznych i jako takie podlegają opodatkowaniu. Jednak takie wydatki dotyczą funkcjonowania spółki i nie wiążą się z konkretnym przychodem. Stanowią jedynie zwyczajowy poczęstunek należący do powszechnie obowiązujących kanonów kultury (nie mają charakteru okazałości). W konsekwencji organ podatkowy uznał, że wydatki poczynione przez spółkę na rzecz jej pracowników na zakup takich produktów, jak: kawa, herbata, mleko do kawy, ciastka, nie będą stanowić dla pracowników przychodu ze stosunku pracy, wobec czego nie podlegają one opodatkowaniu podatkiem dochodowym od osób fizycznych. Spółka w związku

z tym nie ma obowiązku naliczania i odprowadzania zaliczek na podatek dochodowy od osób fizycznych.

Inaczej byłoby, gdyby takie produkty pracodawca przekazywał do spożycia konkretnemu pracownikowi, np. zatrudniony otrzymywałby miesięcznie 50 g herbaty i 0,5 kg cukru do samodzielnego przygotowania napojów. Wówczas wartość takiego świadczenia należałoby zaliczyć do przychodów ze stosunku pracy i pobrać podatek.

Krzysztof Rustecki

33. Opodatkowanie sprzedaży rolnikom azotanu potasu

Sprzedajemy produkty dla rolników. Jednym z nich jest saletra potasowa (azotan potasu). Jaką stawkę należy stosować do jej sprzedaży rolnikom?

Sprzedając rolnikom azotan potasu (saletrę potasową), należy stosować obniżoną stawką 8%. Warunkiem jest złożenie przez rolników oświadczenia o treści wskazanej w uzasadnieniu.

Zakres stosowania obniżonej stawki 8% określają m.in. przepisy § 7 rozporządzenia wykonawczego. Z przepisów tych wynika, że obniżona stawka 8% ma zastosowanie do dostawy, wewnątrzwspólnotowego nabycia i importu wielu towarów przeznaczonych do stosowania jako nawozy, pasze lub dodatki (surowiec) do pasz, jeżeli ich nabywcą jest podatnik podatku rolnego lub podatku dochodowego od dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej (§ 7 ust. 4 rozporządzenia wykonawczego).

Obniżoną stawkę 8% na podstawie § 7 ust. 4 rozporządzenia wykonawczego stosuje się, pod warunkiem że nabywca towarów złoży sprzedawcy pisemne oświadczenie, że jest podatnikiem podatku rolnego lub podatku dochodowego od dochodu z działów specjalnych produkcji rolnej, a nabywane towary przeznaczone do stosowania jako nawozy, pasze lub dodatki (surowiec) do pasz w prowadzonym przez siebie gospodarstwie rolnym lub dziale specjalnym produkcji rolnej (§ 7 ust. 5 pkt 1 rozporządzenia wykonawczego). Oświadczenie to – w myśl § 7 ust. 6 rozporządzenia wykonawczego – powinno zawierać również:

- imię i nazwisko oraz adres stałego miejsca zamieszkania nabywcy będącego osobą fizyczną albo nazwę i adres siedziby działalności gospodarczej nabywcy będącego osobą prawną lub jednostką organizacyjną niemającą osobowości prawnej,

- określenie ilości nabywanych towarów,
- datę i miejsce wystawienia oświadczenia oraz podpis składającego oświadczenie.

Do towarów, do których mają zastosowanie powyższe przepisy, należy m.in. azotan potasu (saletra potasowa; PKWiU ex 20.13.42.0, CN 2835). A zatem można sprzedawać azotan potasu (saletrę potasową) rolnikom ze stawką 8% (pod warunkiem złożenia oświadczenia, o którym mowa powyżej).

Tomasz Krywan

34. Stawka VAT przy sprzedaży lokalu mieszkalnego

Czy sprzedaż prawa do wyłącznego użytkowania ogródka przydomowego dokonywana łącznie z lokalem mieszkalnym będzie podlegać opodatkowaniu 8% stawką VAT? Nie kupując lokalu, nie można kupić ogródka.

Z przedstawionej w pytaniu sytuacji wynika, że przedmiotem sprzedaży jest lokal mieszkalny wraz z ogródkiem, który kupujący nabywa jako udział w nieruchomości wspólnej wraz z wyłącznym prawem korzystania z tego ogródka. Zakładamy przy tym, że przedmiotem sprzedaży jest lokal mieszkalny zaliczany do obiektów budowlanych objętych społecznym programem budownictwa mieszkaniowego, czyli lokal mieszkalny, którego powierzchnia użytkowa nie przekracza 150 m². Dostawa takiego lokalu objęta jest preferencyjną 8% stawką VAT. Stanowi o tym art. 41 ust. 12 ustawy o VAT.

Sprzedaż mieszkania wraz z prawem do wyłącznego użytkowania ogródka przydomowego podlegać będzie opodatkowaniu jedną stawką VAT właściwą dla sprzedaży lokalu. Przepisy o VAT nie nakazują w takiej sytuacji odrębnego ich traktowania i opodatkowania. Przedmiotową sprzedaż należy traktować zatem jako czynność o charakterze kompleksowym, ponieważ dochodzi w niej do jednej transakcji polegającej na łącznej sprzedaży lokalu mieszkalnego oraz przypisanego temu lokalowi ogródka, stanowiącego jego integralną część.

W efekcie zastosowanie będzie miała stawka 8% VAT. Na taki sposób opodatkowania wskazuje również fakt, że nie można nabyć ogródka bez zakupu lokalu. Sprzedaż prawa do wyłącznego użytkowania ogródka nie może być zatem przedmiotem samodzielnego obrotu, ponieważ przypisany jest określone-

mu lokalowi mieszkalnemu. Prawo to nabywane jest i zbywane wraz z lokalem mieszkalnym, nie stanowi zatem odrębnej nieruchomości, a tym samym odrębnego towaru w rozumieniu przepisów o VAT.

Potwierdzenie tego stanowiska znajdziemy również w interpretacjach organów podatkowych. Wprawdzie zmiana stanowiska dokonywana jest pod wpływem orzeczeń sądowych, gdy podatnicy zaskarżają otrzymaną interpretację, jednak należy mieć nadzieję, że tak jak w przypadku miejsc parkingowych i garaży organy podatkowe zmieniają trwale swoje stanowisko. W piśmie Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 20 lutego 2012 r. (nr ILPP2/443-1802/10/12-S/EN) czytamy: „nie ma żadnego uzasadnienia do określania innej stawki podatku VAT niż mająca zastosowanie do lokalu mieszkalnego, dla gruntu stanowiącego współwłasność właścicieli wszystkich lokali i nabywanego łącznie z lokalem mieszkalnym, a wykorzystywanego jako ogródek. Bowiernie grunt zajęty pod ogródek jako współwłasność wszystkich właścicieli mieszkań nie może być przedmiotem samodzielnego obrotu. Udział w tym gruncie, co wynika ze stanu faktycznego przedstawionego przez Wnioskodawcę, nabywany jest i zbywany wraz z lokalem mieszkalnym, a ponadto jest on usytuowany na tej samej działce co budynek mieszkalny. Przez fakt sprzedaży ułamka gruntu będącego udziałem we współwłasności, przeznaczonego na ogródek nie dochodzi do wyodrębnienia go z całej kompleksowej transakcji sprzedaży tak jak i nie dochodzi do sprzedaży odrębnego prawa do korzystania z niego pomimo, że ma ono charakter wyłączny. Skoro udział w gruncie zajęty na ogródek przydomowy dzieli los zbywanego lokalu mieszkalnego, nie ma żadnych podstaw, aby w sposób sztuczny wyodrębnić z kompleksowej transakcji sprzedaży, prawa do korzystania z rzeczowego ogródka.

Mając na uwadze powyższe wskazać należy, iż sprzedaż prawa do wyłącznego użytkowania ogródka przydomowego dokonywana łącznie z lokalem mieszkalnym będzie podlegać opodatkowaniu 8% stawką podatku od towarów i usług. Brak jest zatem podstaw do wyodrębnienia z podstawy opodatkowania ww. transakcji sprzedaży wartości ogródka przydomowego jako odrębnego przedmiotu opodatkowania”.

Sądy administracyjne natomiast jednomyślnie potwierdzają prawo do stawki 8% w przypadku sprzedaży lokalu wraz z prawem do ogródka (patrz: m.in. wyrok NSA z 29 października 2010 r., sygn. akt I FSK

1813/09): „nie ma też żadnego uzasadnienia ze względu na treść art. 29 ust. 5 u.p.t.u. do określania innej stawki podatku VAT niż mająca zastosowanie do lokalu mieszkalnego, dla gruntu stanowiącego współwłasność właścicieli wszystkich lokali i nabywanego łącznie z lokalem mieszkalnym, a wykorzystywanego na ogródek. W przypadku dostawy lokalu mieszkalnego, będącego wyodrębnioną częścią budynku, nie wyodrębnia się bowiem prawa do wyłącznego korzystania z ogródka. Jak słusznie wskazał Sąd pierwszej instancji, grunt zajęty pod ogródek jako współwłasność wszystkich właścicieli mieszkań nie może być przedmiotem samodzielnego obrotu. Udział w tym gruncie, na co już zwrócono wcześniej uwagę, nabywany jest i zbywany bowiem wraz z lokalem mieszkalnym”.

Anna Potocka

35. Jak opodatkować najem kilku apartamentów

Mam 4 apartamenty nad polskim morzem. Nabyłem je w celu wynajmu w okresie wakacyjnym (tj. od maja do października). Nie wykluczam najmu w zimie, ponieważ zdarza się, że w tych miesiącach również jest zapotrzebowanie na takie mieszkania. Do sprzątania mieszkań zamierzam wynajmować firmy zewnętrzne. Rozważam również korzystanie z usług jakiegoś pośrednika w zakresie najmu. Czy mogę taki najem opodatkować ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych w wysokości 8,5%?

W opisanym przypadku planowany najem nosi cechy działalności gospodarczej. Również niektóre organy podatkowe stoją na stanowisku, że wynajmowanie przez podatników kilku nieruchomości w sposób zorganizowany i ciągły jest działalnością gospodarczą. W związku z tym uzyskiwanych z niej przychodów nie będzie Pan mógł opodatkować ryczałtem od przychodów ewidencjonowanych w wysokości 8,5%. Działalność gospodarcza w zakresie najmu podlega opodatkowaniu podatkiem liniowym albo według progresywnej skali podatkowej.

Przychody osób fizycznych z najmu mogą być opodatkowane w ramach dwóch różnych źródeł przychodów, tj.: pozarolniczej działalności gospodarczej (art. 10 ust. 1 pkt 3 updof) albo odrębnego źródła przychodów, którym jest najem (art. 10 ust. 1 pkt 6 updof).

Z pytania wynika, że będzie Pan wynajmował 4 apartamenty nad morzem. Zamierza

Pan przy tej działalności korzystać z usług firm zewnętrznych. W opisanym przypadku prowadzony najem nosi cechy działalności gospodarczej. Przemawiają za tym:

- cel, jakim kierował się Pan, nabywając apartamenty nad morzem – od początku zakładał Pan, że zostały nabyte w celu ich wynajmowania,
- zarobkowy charakter najmu, czyli nastawiony na osiągnięcie zysku w postaci czynszu,
- zorganizowany sposób działania – o czym świadczy m.in. korzystanie z usług firm zewnętrznych,
- ciągły sposób działania – wstępnie planuje Pan wynajmowanie apartamentów od maja do października, ale nie wyklucza Pan, że będzie to robił przez cały rok, jeżeli takie będzie zapotrzebowanie. Nie można zatem mówić, że prowadzony przez Pana najem ma okazjonalny charakter.

Na temat konieczności kwalifikowania przychodów uzyskiwanych z najmu kilku nieruchomości w okresie wakacyjnym do przychodów z działalności gospodarczej wypowiadały się organy podatkowe. W interpretacji indywidualnej z 30 czerwca 2011 r., nr ITPB1/415-404/11/DP, Dyrektor Izby Skarbowej w Bydgoszczy stwierdził, że: „Wynajem sezonowy domków letniskowych – będących Pani własnością – bez zawierania z osobami, którym domki są udostępnione, indywidualnych umów najmu, to w istocie szereg cyklicznych, powtarzalnych okresowo, w sposób zorganizowany i ciągły czynności, podejmowanych w celach zarobkowych, tj. spełniających kryteria wynikające z definicji działalności gospodarczej”.

Przy prowadzeniu działalności gospodarczej w zakresie najmu ma Pan do wyboru dwie formy opodatkowania uzyskiwanych dochodów: podatek liniowy według stawki 19% albo zasady ogólne według progresywnej skali podatkowej, tj. 18% i 32%. Przy obu rodzajach form opodatkowania może Pan od przychodu potrącić koszty jego uzyskania.

Z uwagi na wysokie ryzyko uznania przez organy podatkowe planowanej przez Pana działalności jako działalności gospodarczej w zakresie najmu, zalecamy wystąpienie o interpretację podatkową w tej sprawie.

Jeżeli uznamy, że wykonywane przez Pana czynności polegające na wynajmowaniu pokoi na okres krótkotrwałego zakwaterowania związanego z pobytem w celach turystycznych stanowią działalność gospodarczą również w myśl ustawy o VAT, to stanowią one usługi związane z zakwaterowaniem, sklasy-

fikowane pod symbolem PKWiU 55. Usługi te podlegają opodatkowaniu stawką VAT w wysokości 8% (patrz poz. 163 załącznika nr 3 do ustawy o VAT).

Rozpoczynając działalność w tym zakresie, może Pan skorzystać ze zwolnienia podmiotowego, o którym mowa w art. 113 ustawy o VAT. Roczny limit tego zwolnienia wynosi 150 000 zł. Ponieważ rozpoczyna Pan działalność w trakcie roku, limit ten należy liczyć w proporcji do okresu prowadzonej działalności gospodarczej.

Katarzyna Wojciechowska

36. Świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z nimi związanych

Co należy rozumieć przez zwrot „świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi usługami związane”? Nasz zakład na potrzeby szkoleń kupuje artykuły spożywcze dla uczestników szkoleń oraz zapewnia środki transportu do przewozu uczestników. Czy tego typu usługi i towary również powinny być zwolnione z VAT?

Wartość artykułów spożywczych do skonsurowania podczas szkolenia przez jego uczestników powinna być uwzględniana w podstawie opodatkowania świadczonych przez zakład (zwolnionych z VAT) usług szkoleniowych. Natomiast świadczone przez zakład usługi przewozu uczestników szkoleń nie powinny korzystać ze zwolnienia.

Zwolnione z VAT zostały usługi kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego (inne niż wymienione w art. 43 ust. 1 pkt 26 ustawy o VAT), finansowane w całości ze środków publicznych, oraz świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi usługami związane.

Przepisy nie określają wprost, co należy rozumieć przez zwrot „świadczenie usług i dostawa towarów ściśle z tymi usługami związane”. Zważywszy jednak na treść art. 43 ust. 17 i 17a ustawy o VAT, można stwierdzić, że są to czynności wykonywane w związku ze świadczeniem usług kształcenia zawodowego lub przekwalifikowania zawodowego, finansowane w całości ze środków publicznych, które łącznie spełniają następujące warunki:

- są niezbędne do wykonania usługi podstawowej,
- głównym celem ich wykonywania nie jest osiągnięcie dodatkowego dochodu przez podatnika, przez konkurencyjne wykony-

wanie tych czynności w stosunku do podatników niekorzystających ze zwolnienia,

- są wykonywane przez podmioty świadczące usługi podstawowe.

Często jest tak, że na świadczoną usługę składa się wiele czynności. W takich przypadkach – jak wynika z orzeczenia Trybunału Sprawiedliwości Unii Europejskiej z 2 maja 1996 r. w sprawie C-231/94 – należy wziąć pod uwagę wszystkie okoliczności, w jakich dokonywana jest rozpatrywana transakcja, celem określenia:

- czy są to dwa lub więcej niż dwa świadczenia odrębne, czy też jest to jedno świadczenie,
- jeśli jedno świadczenie – to czy powinno zostać zakwalifikowane jako świadczenie usług.

Mając powyższe na uwadze, w przedstawionej sytuacji należy uznać, że w związku z kupowaniem dla uczestników szkoleń artykułów spożywczych nie dochodzi do odrębnie opodatkowanych czynności (dostaw towarów czy świadczenia usług). Świadczenia te są, według mnie, tak ściśle związane ze świadczeniem usług szkoleniowych, że ich wyodrębnienie z wartości tych usług szkoleniowych miałyby sztuczny charakter. Wartość artykułów spożywczych, o których mowa, powinna być zatem uwzględniana w podstawie opodatkowania świadczonych przez zakład usług szkoleniowych (jako element kwoty należnej z tytułu świadczenia tych usług – art. 29 ust. 1 ustawy o VAT).

Inaczej rzecz się ma, jeżeli chodzi o zapewnienie środka transportu do przewozu uczestników. W tym przypadku związek między świadczonymi usługami transportowymi a usługami szkoleniowymi nie jest, moim zdaniem, na tyle ścisły, aby móc je uznać za element świadczenia usług szkoleniowych. Usługi transportowe nie są niezbędne do wykonania usług szkoleniowych (zawsze bowiem uczestnicy mogą dojechać na miejsce szkolenia we własnym zakresie). Uważam zatem, że świadczone przez zakład usługi przewozu uczestników szkoleń nie korzystają ze zwolnienia, lecz są opodatkowane VAT według stawki właściwej dla usług transportu osób – czyli obniżonej stawki 8% (art. 41 ust. 2 w zw. z poz. 157 załącznika nr 3 i w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT).

Tomasz Krywan

37. Faktura w języku obcym

Kontrahent wystąpił do nas z prośbą o wystawianie faktur w języku angielskim. Są to faktury za WDT. Czy możemy spełnić jego prośbę bez narażania się na kary?

Zasady wystawiania faktur określają przepisy § 5–26 rozporządzenia Ministra Finansów z 28 marca 2011 r. w sprawie zwrotu podatku niektórym podatnikom, wystawiania faktur, sposobu ich przechowywania oraz listy towarów i usług, do których nie mają zastosowania zwolnienia od podatku od towarów i usług. Przepisy te, jak również inne przepisy VAT, nie przewidują bezwzględnego nakazu wystawiania faktur w języku polskim ani zakazu wystawiania faktur w językach obcych.

Pewne ograniczenia w tym zakresie wynikają natomiast z przepisów ustawy o języku polskim. Przepisy te nakładają bezwzględny obowiązek używania języka polskiego w obrocie z udziałem konsumentów (jeżeli spełnione są warunki określone w art. 7 ust. 1 ustawy o języku polskim). W obrocie bez udziału konsumentów obowiązek posługiwania się językiem polskim istnieje, jeśli obrót ten wykonywany jest przez podmioty, o których mowa w art. 4 ustawy, tj. przez organy i instytucje publiczne. W pozostałym zakresie, w szczególności w przypadku wystawiania faktur innym przedsiębiorcom, w tym przedsiębiorcom zagranicznym, nie istnieje bezwzględny obowiązek stosowania języka polskiego.

Pogląd ten potwierdzają też organy podatkowe w udzielanych wyjaśnieniach, czego przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 16 marca 2010 r. (sygn. akt ILPP2/443-56/10-2/EN). Czytamy w niej, że: „(...) przepisy nakładają na wystawcę faktury wyraźny obowiązek sporządzenia jej w języku polskim w przypadku dokumentowania czynności z polskim konsumentem, a także w przypadku obrotu dokonywanego pomiędzy jednostkami prawa publicznego. Natomiast faktury na rzecz podmiotów mających miejsce zamieszkania czy siedzibę poza terytorium kraju nie muszą spełniać tego wymogu. (...) Nie ma przeszkód, żeby Wnioskodawca wystawiał faktury w języku obcym kontrahentom zagranicznym lub ich oddziałom mającym siedzibę na terenie Polski (...) pod warunkiem, że będą spełniać wszystkie wymogi stawiane fakturom, a określone w przepisach ustawy o podatku od towarów i usług oraz w przepisach wykonawczych do ustawy”.

W przedstawionej sytuacji chodzi o wystawianie faktur w języku angielskim zagranicznemu przedsiębiorcy (o czym świadczy fakt, że są to faktury dokumentujące wewnątrzwspólnotowe dostawy towarów), a więc o przypadek, do którego nie mają zastosowania przepisy art. 7 ustawy o języku polskim. A zatem nie ma przeszkód, aby wystawiali Państwo kontrahentowi faktury w języku angielskim (czy do-

wolnym innym języku obcym). Nie grozi to nałożeniem na Państwa jakichkolwiek kar.

Tomasz Krywan

38. Niepełna nazwa zakładu w zgłoszeniu NIP-2

Zakład, składając aktualizację NIP-2, podał swoją niepełną nazwę. Czy ma to wpływ na VAT?

Obowiązek dokonywania zgłoszeń identyfikacyjnych (w tym NIP-2) oraz ich aktualizacji określają przepisy ustawy o NIP. Zgłoszenia te nie mają wpływu na rozliczenia VAT, gdyż przepisy ustawy o VAT określają obowiązek składania i aktualizacji „własnych” zgłoszeń, tj. zgłoszeń rejestracyjnych VAT-R (art. 96 ustawy o VAT). W konsekwencji nie ma znaczenia, że zakład, aktualizując zgłoszenie NIP-2, podał swoją niepełną nazwę. Dla VAT (w szczególności w treści faktur VAT) istotne są dane identyfikacyjne wskazane w części B zgłoszenia VAT-R. Jak czytamy w interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Bydgoszczy z 23 lutego 2011 r. (nr ITPP1/443-1165/10-/TS): „koniecznym jest (...), by dane dotyczące podatnika podawane na fakturze były zgodne z danymi identyfikacyjnymi wykazanymi w zgłoszeniu rejestracyjnym w zakresie podatku od towarów i usług VAT-R”.

Tomasz Krywan

39. Sprzedaż wspólnych biletów wstępu

Dwie jednostki (będące czynnymi podatnikami VAT) prowadzące muzea planują sprzedawać bilety wstępu, które uprawniałyby do odwiedzenia obu jednostek. Jak rozliczyć na gruncie VAT taką sprzedaż?

W związku ze sprzedażą biletów łączonych – uprawniających nie tylko do wstępu do własnego obiektu, ale również do wstępu do obiektu prowadzonego przez inną jednostkę – mogą wystąpić dwa schematy opodatkowania VAT.

1. Jeżeli sprzedaż biletów łączonych, w części dotyczącej wstępu do obiektu prowadzonego przez drugą jednostkę, jest dokonywana przez pierwszą jednostkę w imieniu tej drugiej jednostki – obrót podlegający opodatkowaniu VAT powstaje u obu jednostek (proporcjonalnie do przypadających na nie udziałów w cenie sprzedawanych biletów)

– z tym, że obowiązek ewidencjonowania sprzedawanych biletów za pomocą kasy rejestrującej ma tylko jednostka sprzedająca bilety (art. 111 ust. 3b ustawy o VAT). W przypadku takiego scenariusza jednostki nie mają obowiązku wystawiania sobie wzajemnie żadnych dokumentów – w szczególności faktur. Każda z jednostek rozlicza tylko – na zasadach ogólnych – „swój” obrót uzyskany ze sprzedaży biletów łączonych.

2. Możliwa jest umowa, na podstawie której jednostki nie tyle będą sprzedawać „wspólne” bilety, co wzajemnie sprzedawać sobie usługi wstępu z prawem do dalszej odsprzedaży tego wstępu (w ramach sprzedaży biletów łączonych przez poszczególne jednostki). W tym przypadku sprzedaż biletów łączonych przez poszczególne jednostki będzie w całości sprzedawana dokonywaną we własnym imieniu i na własną rzecz (czyli każda z jednostek będzie sprzedawała we własnym imieniu i na własną rzecz nie tylko wstęp do „własnego” muzeum, ale również do muzeum prowadzonego przez drugą jednostkę). W konsekwencji – obrót z tytułu takiej sprzedaży będzie powstawał tylko w jednostce sprzedającej bilety łączone. Niezależnie od tego, u każdej ze stron powstanie obrót z tytułu sprzedaży drugiej ze stron biletów przeznaczonych do odsprzedaży (sprzedaż taka powinna być dokumentowana wystawianymi między jednostkami fakturami).

Tomasz Krywan

40. Składka na ubezpieczenie na życie przychodem ze stosunku pracy

Od maja finansujemy pracownikom składki na grupowe ubezpieczenie na życie. Do otrzymania świadczeń z polisy jest uprawniony pracownik lub wskazana przez niego osoba. Czy kwota składki stanowi dla pracowników opodatkowany i oskładkowany przychód ze stosunku pracy? Czy w przypadku śmierci pracownika będziemy zwolnieni z wypłaty odprawy pośmiertnej lub zobowiązani do zapłaty różnicy, jeśli świadczenie od firmy ubezpieczeniowej byłoby niższe od kwoty odprawy?

Za przychody ze stosunku pracy są uznawane wszelkiego rodzaju wypłaty pieniężne, wartość pieniężna świadczeń w naturze bądź ich ekwiwalenty, bez względu na źródło finansowania tych wypłat i świadczeń, a w szczególności:

- wynagrodzenia zasadnicze i za godziny nadliczbowe,
- różnego rodzaju dodatki, nagrody, ekwiwalenty za niewykorzystany urlop i wszelkie inne kwoty niezależnie od tego, czy ich wysokość została z góry ustalona,
- świadczenia pieniężne ponoszone za pracownika, jak również wartość innych nieodpłatnych świadczeń lub świadczeń częściowo odpłatnych (art. 12 ust. 1 updof).

Do przychodów mających swoje źródło w umowie o pracę należy zaliczyć m.in. sfinansowaną przez pracodawcę składkę na grupowe ubezpieczenie na życie. Stanowi ona przysporzenie majątkowe, co do zasady, podlegające opodatkowaniu oraz oskładkowaniu.

Obowiązek naliczenia należności podatkowo-składkowych od wartości składek na ubezpieczenie na życie opłacanych przez firmę powstanie wówczas, gdy uprawnionym do otrzymania świadczenia ubezpieczeniowego jest pracownik (nawet jeżeli nie uzyskał świadczenia z polisy). Jeżeli beneficjentem świadczeń wynikających z zawartej z ubezpieczycielem polisy jest pracodawca, po stronie pracowników nie wystąpi korzyść majątkowa (pismo MF z 31 października 1995 r., nr PO 5/1-0788-3656/95).

Przychód z tytułu składki na ubezpieczenie na życie finansowanej przez pracodawcę powstaje w chwili jej zapłaty. O wartość składki należy wówczas powiększyć wynagrodzenie postawione w danym miesiącu do dyspozycji pracownika i od łącznej kwoty obliczyć należności podatkowo-składkowe.

Niekiedy pracodawca wykupuje dla podwładnych polisy ubezpieczenia na życie z funduszem kapitałowym. W takiej sytuacji składka w części przypadającej na część inwestycyjną jest przysporzeniem majątkowym w momencie cesji, przeniesienia praw i przekazania obowiązków wynikających z umowy na rzecz ubezpieczonego pracownika. Potwierdził to Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie w interpretacji indywidualnej z 3 lutego 2012 r. (sygn. IPPB2/415-984/11-2/AS): „(...) część składek opłaconych przez pracodawcę z tytułu opłacania przez pracodawcę składki w części ochronnej (składka ochronna) stanowi przychód pracownika ze stosunku pracy w dacie poniesienia wydatku przez pracodawcę, czyli w dacie zapłaty składki w firmie ubezpieczającej. (...) Z tą chwilą pracownik zostaje objęty ochroną ubezpieczeniową, czyli ma miejsce przysporzenie majątkowe po jego stronie. Natomiast z tytułu opłacania przez pracodawcę części składek inwestowanych w ubezpieczeniowe fundusze kapitałowe przychód ze stosunku pracy dla pracownika powstaje w momencie

cesji, przeniesienia praw i przekazania obowiązków wynikających z umowy na rzecz ubezpieczonego pracownika. Do tego momentu pracownik nie posiada prawa do wypłaty i innych możliwych profitów wynikających z programu. Ponadto pracodawca (ubezpieczający) może w przypadku zwolnienia się pracownika wskazanego w programie przekazać program na innego pracownika (...)."

Pracodawca, który wykupił pracownikom ubezpieczenie na życie, jest zwolniony z obowiązku wypłaty odprawy pośmiertnej członkom rodziny zmarłego pracownika (art. 93 § 7 k.p.). Rodzinie zmarłego lub osobie uposażonej z tytułu opłacanej przez zakład pracy polisy przysługuje bowiem od instytucji ubezpieczeniowej odszkodowanie, którego wysokość powinna być co najmniej równa kwocie należnej odprawy. W przypadku gdyby odszkodowanie było niższe, pracodawca będzie musiał wypłacić uprawnionej osobie kwotę stanowiącą różnicę między tymi świadczeniami.

Mariusz Pigulski

41. Przychód z tytułu sprzedaży wraku samochodu

Spółka wzięła samochód ciężarowy w leasing. Samochód został zniszczony w wypadku w stopniu wykluczającym naprawę. Spółka otrzymała 57 000 zł od finansującego z tytułu odszkodowania (samochód był ubezpieczony) oraz sprzedaży wraku samochodu. Czy 57 000 zł jest przychodem spółki?

Przychodem w podatku dochodowym jest każda wartość wchodząca do majątku podatnika, powiększająca jego aktywa, mająca definitywny charakter, którą może on rozporządzać jak własną. Artykuł 12 ust. 1 updop wskazuje przykładowe przysporzenia kwalifikowane jako przychód. Są to m.in. otrzymane pieniądze i wartości pieniężne.

Wypłata przez finansującego kwot z tytułu polisy OC i sprzedaży wraku samochodu stanowi zatem przychód podatkowy. Pozostaje jednak pytanie, w którym momencie kwoty te staną się przychodem spółki. W sytuacji opisanej w pytaniu należy uznać, że przychód w kwocie 57 000 zł powstanie w momencie jej faktycznego otrzymania (na podstawie art. 12 ust. 3e updop). Powołany przepis stanowi, że w przypadku przychodu, o którym mowa w art. 12 ust. 3 updop, do którego nie stosuje się ust. 3a, 3c i 3d, za datę powstania przychodu uznaje się dzień otrzymania zapłaty. W opisywanym przypadku nie dochodzi do

wydania rzeczy, zbycia prawa majątkowego, czy też wykonania usługi, które skutkują określeniem innego momentu powstania przychodu (są to sytuacje określone w art. 12 ust. 3a, 3c i 3d updop). Dlatego przychód powstał w momencie jego otrzymania. Stanowisko to potwierdzają także organy podatkowe (np. Dyrektor Izby Skarbowej w Łodzi w interpretacji indywidualnej z 28 lutego 2012 r., nr IPTPB3/423-313/11-3/MF).

Paweł Skoczanik

42. Jaką stawką VAT są opodatkowane usługi cięcia gałęzi

Samorządowy zakład budżetowy wykonuje dla gminy usługę rębaniem, polegającą na cięciu gałęzi. Jaką stawkę VAT należy w tym przypadku zastosować?

Nie znając szczegółów, trudno jest jednoznacznie odpowiedzieć na zadane pytanie. Odpowiedź zależy bowiem od właściwego zakwalifikowania opisanej usługi do określonej w PKWiU kategorii usług. To podatnik ma obowiązek określić, jakiego rodzaju usługi wykonuje, i przypisać je do określonej kategorii statystycznej. Do tego potrzebny jest szczegółowy opis wykonywanych usług. Z kolei jedynym organem właściwym w sprawie kwalifikowania wykonywanych usług do określonej kategorii statystycznej jest Urząd Statystyczny w Łodzi (adres: Ośrodek Klasyfikacji i Nomenklatur Urzędu Statystycznego w Łodzi, ul. Suwalska 29, 93-176 Łódź). Do tego urzędu może się zgłosić podatnik, gdy ma wątpliwości co do prawidłowości przyjętej klasyfikacji. Niestety, w sytuacji opisanej w pytaniu nie można udzielić jednoznacznej odpowiedzi co do właściwej klasyfikacji świadczonych usług, nie znając szczegółów opisujących wykonywaną usługę. Jeżeli więc mają Państwo wątpliwości co do właściwej klasyfikacji świadczonych usług, powinni się Państwo zwrócić z prośbą do urzędu statystycznego o przypisanie usługi zrębkowania gałęzi do właściwego grupowania PKWiU. Pozwoli to na jednoznaczne przyporządkowanie usługi do właściwej stawki VAT.

Jeżeli usługa polega na usuwaniu niepotrzebnych gałęzi, można przyjąć, że jest to usługa zaliczana do PKWiU 38.21.2 „Usługi związane z usuwaniem odpadów innych niż niebezpieczne”. Zrębkowanie gałęzi to przecież usuwanie niepotrzebnych gałęzi. Tego rodzaju usługi są opodatkowane stawką 8% na podstawie art. 41 ust. 2 w zw.

z art. 146a pkt 2 i poz. 149 załącznika nr 3 do ustawy o VAT.

Jeżeli wykonywana usługa cięcia gałęzi jest związana z pielęgnacją terenów zielonych, można przyjąć, że jest to usługa związana z zagospodarowaniem terenów zieleni (PKWiU 81.30.10.0). Usługi te również podlegają opodatkowaniu stawką 8% (por. poz. 176 załącznika nr 3 do ustawy o VAT). Warto zauważyć, że z art. 5 pkt 21 ustawy z 16 kwietnia 2004 r. o ochronie przyrody wynika, że tereny zieleni to tereny wraz z infrastrukturą techniczną i budynkami funkcjonalnie z nimi związanymi, pokryte roślinnością, znajdujące się w granicach wsi o zwartej zabudowie lub miast, pełniące funkcje estetyczne, rekreacyjne, zdrowotne lub osłonowe, a w szczególności parki, zieleńce, promenady, bulwary, ogrody botaniczne, zoologiczne, jordanowskie i zabytkowe oraz cmentarze, a także zieleń towarzysząca ulicom, placom, zabytkowym fortyfikacjom, budynkom, składowiskom, lotniskom oraz obiektom kolejowym i przemysłowym.

Jeśli zatem prace, o których mowa w pytaniu, dotyczą np. terenów (pokrytych roślinnością) wzdłuż ulic czy budynków, są to również prace związane z pielęgnacją terenów zieleni opodatkowane stawką 8% VAT. Grupowanie w PKWiU 81.30.10.0 obejmuje bowiem m.in. sadzenie i pielęgnację drzew i innych roślin, włączając w to przycinanie gałęzi i żywopłotów.

Krystyna Dąbrowska

43. Opodatkowanie rezerwacji miejsc grobowych

Mam pytanie dotyczące usług pogrzebowych, a konkretnie rezerwacji miejsca grobowego na okres 20 lat. Czy usługa takiej rezerwacji jest opodatkowana VAT według stawki 8% czy 23%?

Świadczenie usług pogrzebowych i pokrewnych, wraz z dostawą trumien, urn i utensyliów pogrzebowych dostarczanych z trumną lub urną (PKWiU 96.03), jest opodatkowane VAT według obniżonej stawki 8% (na podstawie art. 41 ust. 2 w zw. z poz. 180 załącznika nr 3 w zw. z art. 146a pkt 2 ustawy o VAT).

Do usług pogrzebowych i pokrewnych zaliczają się m.in. usługi cmentarzy i usługi związane z przeprowadzaniem kremacji (PKWiU 96.03.11.0), w tym usługi rezerwacji miejsc grobowych. W konsekwencji świadczenie usług rezerwacji miejsc grobowych jest opodatkowane VAT według obniżonej stawki 8%. Potwierdzają to organy podatkowe w udzielanych wyjaśnie-

niach (zob. np. interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 16 sierpnia 2011 r., sygn. IBPP2/443-557/11/RSz czy interpretację indywidualną Dyrektora Izby Skarbowej w Poznaniu z 31 października 2011 r., sygn. ILPP1/443-1055/11-8/KG).

Tomasz Krywan

44. Odliczenie VAT z paragonów za przejazd autostradą

Czy można odliczyć VAT z paragonów dokumentujących przejazdy autostradami w trakcie podróży służbowej pracownika?

Kwotę podatku naliczonego stanowi, co do zasady, suma kwot podatku określonych w otrzymanych przez podatnika fakturach (art. 86 ust. 2 pkt 1 ustawy o VAT). Jednocześnie przepisy o VAT za faktury uznają niektóre inne dokumenty (niebędące fakturami *sensu stricto*). Takie przypadki wymienia § 17 rozporządzenia o fakturach. Do takich dokumentów należą, zgodnie z § 17 pkt 3 rozporządzenia o fakturach, dowody zapłaty za przejazdy autostradami płatnymi, jeżeli zawierają następujące dane:

- nazwę i numer identyfikacji podatkowej sprzedawcy,
- numer kolejny i datę wystawienia,
- informacje pozwalające na identyfikację rodzaju usługi, w szczególności nazwę autostrady, za przejazd którą pobierana jest opłata,
- kwotę należności wraz z podatkiem,
- kwotę podatku.

Jeżeli zatem paragony dokumentujące przejazdy polskimi autostradami płatnymi (nie wchodzi bowiem w grę odliczanie w Polsce zagranicznego VAT) zawierają wymienione powyżej dane (co najprawdopodobniej ma miejsce), uważane są one za faktury, a w konsekwencji pozwalają, co do zasady, na odliczenie wykazanych na nich kwot podatku. Potwierdzają to organy podatkowe w wydawanych interpretacjach, czego przykładem może być interpretacja indywidualna Dyrektora Izby Skarbowej w Łodzi z 29 listopada 2011 r. (sygn. IPTPP2/443-502/11-4/JN), w której czytamy, że „(...) jeżeli paragony wystawiane za przejazd autostradą spełniają wszystkie wymogi określone w § 17 pkt 3 rozporządzenia z dnia 28 marca 2011 r., to dokument ten można uznać za fakturę. Tym samym Wnioskodawcy będącemu zarejestrowanym czynnym podatnikiem VAT przysługuje prawo do obniżenia podatku należnego o po-

datek naliczony wynikający z ww. paragonów, w zakresie, w jakim ma on związek z czynnościami opodatkowanymi VAT, pod warunkiem że nie wystąpią przesłanki negatywne wymienione w art. 88 ustawy”.

Należy jednak zauważyć, że faktury, w tym dokumenty uważane za faktury, stanowią podstawę odliczania kwot podatku, jeżeli dokumentują zakupy dokonywane przez podatników. Nie uprawniają do odliczania podatku naliczonego faktury, w tym dokumenty uważane za faktury, dokumentujące zakupy dokonywane przez inne podmioty niż podatnicy. Zwrócenie na to uwagi jest w przedstawionej sytuacji o tyle istotne, że chodzi o paragony dokumentujące przejazdy autostradami załączone do delegacji, a więc paragony dokumentujące wydatki ponoszone przez pracownika. Rodzi to wątpliwość co do możliwości uznania zakupów usług przejazdów autostradami za zakupy dokonywane przez pracodawcę.

Mimo to powszechna jest praktyka odliczania przez pracodawców podatku naliczonego z dowodów zapłaty (w tym paragonów) za przejazdy autostradami płatnymi, które zostały otrzymane przez pracowników w trakcie podróży służbowej. Praktyka ta jest, według mnie, prawidłowa. Nie spotkałem się przy tym z kwestionowaniem takiej praktyki przez organy podatkowe, czy też z udzielaniem przez nie wyjaśnień odmawiających prawa do odliczenia w takich przypadkach. A zatem uważam, że w przedstawionej sytuacji możliwe jest odliczenie podatku naliczonego z paragonów za przejazdy autostradami.

Tomasz Krywan

45. Zwolnienie z VAT usługi szczepienia

Czy świadczenie usługi medycznej (szczepienie) jest zwolnione z VAT? Czy dla zastosowania zwolnienia ma znaczenie, czy szczepionka jest zakupiona przez podmiot medyczny albo przez pacjenta?

Podmioty medyczne wykonujące usługi, które nie są finansowane przez NFZ, często mają wątpliwości, czy usługi takie są zwolnione z podatku od towarów i usług. W opisanym przypadku wątpliwość ta dotyczy prawa do zastosowania zwolnienia z VAT w razie wykonywania nadobowiązkowych szczepień (np. przeciw grypie).

Zgodnie z art. 43 ust. 1 pkt 18 ustawy o VAT zwalnia się od podatku usługi w zakresie opieki medycznej, służące profilaktyce, zachowaniu, ratowaniu, przywracaniu i popra-

wie zdrowia oraz dostawę towarów i świadczenie usług ściśle z tymi usługami związane, wykonywane przez zakłady opieki zdrowotnej. Nie ma wątpliwości, że szczepienia ochronne (również te nieobowiązkowe) służą profilaktyce. Dlatego też usługa medyczna polegająca na wykonywaniu szczepień ochronnych jest zwolniona z VAT. Dotyczy to również sytuacji, gdy szczepionka podawana jest z inicjatywy pacjenta. Zwolnienie z VAT może przy tym obejmować samą usługę (jeśli zainteresowana osoba przyjdzie z własną szczepionką nabytą w aptece) lub również wartość szczepionki (gdy jest ona nabyta razem z usługą zaszczepienia bezpośrednio w podmiocie leczniczym). W tym drugim przypadku sprzedaż szczepionki (jako towaru) jest ściśle związana z usługą zaszczepienia (usługą opieki medycznej). Dlatego również korzysta ze zwolnienia.

Katarzyna Czajkowska-Matosiuk

46. Przywóz części zamiennych do naprawy gwarancyjnej

Kilka miesięcy temu nabyliśmy maszynę produkcyjną od unijnego producenta, który w okresie jej gwarancji jest zobowiązany do dokonywania na swój koszt wszelkich napraw gwarancyjnych. Czy przewiezienie przez unijnego producenta części zamiennych do maszyny z terytorium Włoch na terytorium Polski stanowi dla podatnika WNT, jeżeli części te mają posłużyć wykonaniu naprawy gwarancyjnej?

Opodatkowaniu VAT podlega wewnątrzspółnotowe nabycie towarów za wynagrodzeniem (WNT) na terytorium Polski (art. 5 ust. 1 pkt 4 ustawy o VAT). Z art. 9 ust. 1 ustawy o VAT wynika, że WNT jest to nabycie prawa do rozporządzania jak właściciel towarami, które w wyniku dokonanej dostawy są wysyłane lub transportowane na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium państwa członkowskiego rozpoczęcia wysyłki lub transportu przez dokonującego dostawy, nabywcę towarów lub na ich rzecz.

Aby uznać nabycie towarów za WNT podlegające VAT, musi dojść do odpłatnego przeniesienia na nabywcę prawa do rozporządzania tymi towarami jak właściciel. Otrzymanie części zamiennych, które mają służyć naprawom gwarancyjnym, nie spełnia tego warunku, ponieważ są one nabywane od unijnego kontrahenta w ramach realizacji uprawnień gwarancyjnych przy-

sługujących nabywcy, a więc bezpłatnie. Nabyte w ten sposób części posłużą do bezpłatnej wymiany w miejsce uszkodzonych elementów maszyny. Należność za świadczenie gwarancyjne w postaci części zamiennych została już w kalkulowana w cenę towaru (maszyny) objętego gwarancją i opodatkowana na etapie jego zakupu. Natomiast nieodpłatne nabycie części zamiennych do towaru objętego gwarancją wyklucza ich opodatkowanie jako WNT. Tak więc, pomimo że w sytuacji opisanej w pytaniu towary (części zamienne) zostały przemieszczone pomiędzy podatnikami z dwóch różnych państw członkowskich Unii Europejskiej, to ich nabycie nie stanowi dla polskiego nabywcy WNT, od którego należy rozliczyć VAT. Nabycie towarów bez wynagrodzenia nie powoduje obowiązku takiego rozliczenia.

Aneta Szwech

47. Miejsce opodatkowania usług gwarancyjnych

Nasza spółka zawarła umowę z belgijskim producentem sprzętu AGD, który jako gwarant zlecił nam realizację usług gwarancyjnych wobec polskich nabywców tych produktów. Nasza firma jest tylko zleceniodawcą usług gwarancyjnych, nie będąc z tego tytułu gwarantem wobec polskich nabywców sprzętu AGD, w związku z tym usługa gwarancyjna jest bezpłatna dla polskiego nabywcy, zaś wynagrodzenie za jej wykonanie wypłaca nam belgijski kontrahent. Jak ustalić miejsce opodatkowania usług gwarancyjnych, skoro są one świadczone dla polskich nabywców sprzętu AGD, ale na zlecenie belgijskiego producenta? Czy fakturę za wykonane usługi należy wystawić wraz z VAT, czy bez tego podatku?

Skoro odpłatna usługa gwarancyjna jest świadczona dla belgijskiego producenta (gwaranta), to w Polsce nie podlega ona opodatkowaniu. Jej sprzedaż powinna zostać udokumentowana fakturą „uproszczoną” (bez VAT).

Jeśli podmiot trzeci realizuje zobowiązanie gwarancyjne za gwaranta na podstawie zawartej z nim w tym zakresie umowy, to w takim przypadku realizacja zobowiązań gwarancyjnych przez podmiot trzeci jest świadczeniem usługi na rzecz tego gwaranta. W takiej sytuacji odpłatne usługi gwarancyjne nie są wykonywane na rzecz polskich klientów zgłaszających towar do naprawy w ramach gwarancji, ale na rzecz belgijskiego producenta (gwaranta). Podatnik świadczy usługi gwarancyjne

sprzętu AGD na rzecz belgijskiego kontrahenta, który zlecił ich wykonanie za wynagrodzeniem. Wobec tego, skoro usługa gwarancyjna jest świadczona na rzecz podatnika z innego kraju, to podlega ona opodatkowaniu w kraju, w którym podatnik będący usługobiorcą posiada siedzibę (ewentualnie stałe miejsce prowadzenia działalności albo stałe miejsce zamieszkania lub zwykłe miejsce pobytu). Usługa gwarancyjna świadczona przez polskiego zleceniodawcę nie podlega opodatkowaniu w naszym kraju. Jest ona opodatkowana według zasad obowiązujących w tym zakresie na terytorium Belgii. Wynika to z art. 28b ustawy o VAT. Usługa nie podlegałaby opodatkowaniu w Polsce także wówczas, gdyby gwarantem zlecającym odpłatne wykonanie usług gwarancyjnych był podatnik z terytorium państwa trzeciego.

W związku z tym, że usługa gwarancyjna świadczona na rzecz unijnego podatnika nie podlega w Polsce opodatkowaniu, to polski podatnik powinien udokumentować jej sprzedaż fakturą uproszczoną, o której mowa w § 26 rozporządzenia w sprawie m.in. wystawiania faktur. Faktura ta powinna zawierać:

- zamiast danych dotyczących stawki i kwoty podatku oraz kwoty należności wraz z podatkiem:
 - 1) adnotację, że podatek rozlicza nabywca, lub
 - 2) wskazanie właściwego przepisu ustawy lub dyrektywy, informującego, że podatek rozlicza nabywca, lub
 - 3) oznaczenie „odwrotne obciążenie”,
- w przypadku usługi świadczonej na rzecz unijnego podatnika – numer, pod którym nabywca usługi jest zidentyfikowany na potrzeby podatku od wartości dodanej na terytorium państwa członkowskiego innego niż terytorium Polski.

Aneta Szwech

48. Gdzie jest miejsce świadczenia naprawy gwarancyjnej

Polska firma zawarła z niemieckim producentem aparatury sanitarnej umowę na odpłatne wykonanie za niego napraw gwarancyjnych. Jest on gwarantem wobec klientów, którzy zakupili jego wyroby na terytorium Polski. Producent ten jest w swoim kraju podatnikiem VAT. Zasadniczo usługi gwarancyjne wykonujemy dla polskich nabywców aparatury sanitarnej, którym przysługują uprawnienia gwarancyjne, ale ostatnio wykonaliśmy naprawę gwarancyjną

ną poza granicami naszego kraju, tj. u klienta z Czech, który zgłosił nam do naprawy towar gwaranta zakupiony w Polsce. Wynagrodzenie za tę usługę wypłaci gwarant. Mamy jednak wątpliwości co do tego, gdzie znajduje się miejsce świadczenia tej usługi?

W następstwie zobowiązania podjętego wobec gwaranta na podstawie zawartej umowy świadczonej usłudze gwarancyjnej odpowiada świadczenie wzajemne w postaci wynagrodzenia wypłacanego przez niemieckiego producenta. Dlatego w tym przypadku polski przedsiębiorca będzie świadczył usługi gwarancyjne w zakresie naprawy aparatury sanitarnej na rzecz gwaranta z Niemiec, a nie na rzecz czeskiego klienta zgłaszającego sprzęt do naprawy gwarancyjnej. Miejsce opodatkowania usługi wykonanej dla niemieckiego podatnika VAT należy ustalić na podstawie zasady ogólnej określonej przez art. 28b ustawy o VAT. Oznacza to, że usługa nie będzie podlegała opodatkowaniu w Polsce, zaś jej miejscem opodatkowania jest terytorium Niemiec. Nie zmienia tego fakt, że usługa gwarancyjna faktycznie została wykonana na terytorium Czech, tj. u czeskiego nabywcy aparatury sanitarnej, który zgłosił sprzęt do naprawy.

Aneta Szwech

49. Wyrównanie wynagrodzenia a koszty uzyskania przychodów

W maju br. rozwiązaliśmy umowę o pracę z jednym z naszych pracowników. W czerwcu zorientowaliśmy się, że pracownik otrzymał za niskie wynagrodzenie za urlop, z którego korzystał w maju, i naliczyliśmy wyrównanie tego wynagrodzenia. Czy do wypłaty wyrównania musimy zastosować koszty uzyskania przychodów?

Pracodawca jako płatnik jest zobowiązany obliczać i pobierać w ciągu roku zaliczki na podatek dochodowy od osób, które uzyskują od niego przychody m.in. ze stosunku pracy. Ma przy tym obowiązek stosować koszty uzyskania przychodów do wypłat realizowanych z tego tytułu.

Przychód ze stosunku pracy powstaje w momencie jego otrzymania (postawienia do dyspozycji). Jeżeli zatem pracownik (w tym przypadku były pracownik) otrzyma w danym miesiącu wyrównanie wynagrodzenia, będzie to odrębny przychód ze stosunku pracy w tym miesiącu. Nie ma przy tym znaczenia, że dotyczy on ubiegłego miesiąca.

Zryczałtowane koszty uzyskania przychodów ze stosunku pracy mają bowiem zastosowanie do przychodów z tego tytułu niezależnie od tego, czy pracownik w miesiącu, w którym otrzymuje ten przychód, faktycznie wykonywał pracę. Za dochód uważa się bowiem uzyskane w ciągu miesiąca przychody w rozumieniu art. 12 updof oraz zasiłki pieniężne z ubezpieczenia społecznego wypłacane przez płatnika, po odliczeniu kosztów uzyskania oraz po odliczeniu potrąconych przez płatnika w danym miesiącu składek na ubezpieczenia społeczne (art. 32 ust. 2 updof). Zatem, obliczając zaliczkę od wyrównania wynagrodzenia wypłacanego byłemu pracownikowi, należy zastosować koszty uzyskania przychodów. Tak wynika m.in. z interpretacji indywidualnej Dyrektora Izby Skarbowej w Katowicach z 5 lipca 2010 r., sygn. IBPBII/1/415-390/10/BD. Dotyczyła ona byłego pracownika, który zwrócił się do pracodawcy z wnioskiem o uregulowanie wynagrodzenia z tytułu pracy w godzinach nadliczbowych z okresu trwania umowy o pracę. Organ podatkowy stwierdził, że pracodawca jako płatnik dokonujący tego rodzaju wypłaty był zobowiązany do poboru zaliczki na zasadach określonych w art. 32 updof, tj. również z zastosowaniem odpowiednich kosztów uzyskania przychodów. Warunkiem uwzględnienia kosztów uzyskania przychodów ze stosunku pracy nie jest bowiem faktyczne świadczenie pracy w postaci wykonywania na rzecz pracodawcy czynności, do których wykonywania pracownik jest zobowiązany umową o pracę, ale samo uzyskanie przychodu ze stosunku pracy.

Pojawia się wątpliwość, czy w przypadku wypłaty wyrównania wynagrodzenia faktycznie mamy do czynienia z odrębną kategorią przychodów. Wyrównanie jest bowiem częścią wynagrodzenia, które zostało wcześniej wypłacone i do którego już zostały zastosowane koszty uzyskania przychodów.

Płatnikiem podatku jest osoba fizyczna, osoba prawna lub jednostka organizacyjna niemająca osobowości prawnej, zobowiązana na podstawie przepisów prawa podatkowego do obliczenia i pobrania od podatnika podatku i wpłacenia go we właściwym terminie organowi podatkowemu (art. 8 o.p.). Płatnik, który nie wykonał tych obowiązków, odpowiada za podatek niepobrany lub pobrany, lecz niewpłacony. Zatem płatnik nie ponosi odpowiedzialności, gdy pobierze podatek (zaliczkę) w wysokości wyższej niż należna, np. w związku z niezastosowaniem kosztów uzyskania przychodów do wyrównania wynagrodzenia wypłaconego byłemu pracownikowi.

Pewne konsekwencje dla płatnika mogą jednak wystąpić, gdy pobiera zryczałtowane wynagrodzenie z tytułu terminowego wpłacania podatków (art. 28 § 1 o.p.). Wynagrodzenie to wynosi 0,3% kwoty podatków pobranych przez płatników na rzecz budżetu państwa. Kwotę należnego wynagrodzenia płatnik potrąca z kwoty pobranych podatków. Płatnik może naliczyć sobie takie wynagrodzenie, ale nie ma takiego obowiązku. W razie stwierdzenia, że płatnik lub inkasent pobrał wynagrodzenie nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej, organ podatkowy wydaje decyzję o zwrocie nienależnego wynagrodzenia. Należy przy tym zauważyć, że wynagrodzenie płatników pobrane nienależnie lub w wysokości wyższej od należnej jest traktowane na równi z zaległością podatkową (art. 52 § 1 pkt 3 o.p.). Od zaległości podatkowych są wówczas naliczane odsetki za zwłokę. Odsetki te są naliczane od dnia pobrania wynagrodzenia. Oznacza to, że jeżeli w trakcie kontroli podatkowej (skarbowej) organ stwierdzi, że zaliczki na podatek od wypłat dla pracowników zostały zawyżone i od nich płatnik naliczał swoje wynagrodzenie, mogą mieć zastosowanie powyższe przepisy, dotyczące sankcji za potrącenie wyższego wynagrodzenia niż należne.

Jeżeli płatnik nie zastosowałby kosztów uzyskania przychodów od wyrównania wynagrodzenia wypłaconego byłemu pracownikowi, osoba ta będzie mogła wystąpić z wnioskiem do urzędu skarbowego o stwierdzenie nadpłaty (art. 75 § 1 o.p.).

Nadpłata powstaje z dniem złożenia zeznania rocznego – dla podatników podatku dochodowego (art. 73 § 2 pkt 1 o.p.). Organ podatkowy może jednak, na wniosek podatnika, w przypadkach uzasadnionych jego ważnym interesem, dokonać zwrotu nadwyżki wpłaconych kwot zaliczek na podatek dochodowy (art. 77a o.p.).

Krzysztof Rustecki

50. Dokumentacja płacowa z rachunkiem do umowy zlecenia

Zatrudniamy zleceniobiorców. Do tej pory do umów zawieranych z tymi osobami były wystawiane rachunki. Dodatkowo rozliczaliśmy wynagrodzenia tych osób na liście płac. Czy nasze postępowanie było zasadne? Czy zawsze musimy wystawiać rachunki do umów?

Nie ma przeszkód, aby obok pisemnej odpłatnej umowy zlecenia zleceniobiorca wystawił rachunek do tej umowy. Jeżeli bowiem odrębne przepisy nie stanowią inaczej, podatnicy prowa-

dzący działalność gospodarczą zobowiązani są na żądanie kupującego lub usługobiorcy wystawić rachunek potwierdzający dokonanie sprzedaży lub wykonanie usługi (art. 87 § 1 o.p.).

Przez pojęcie „działalność gospodarcza” należy rozumieć każdą działalność zarobkową w rozumieniu przepisów o swobodzie działalności gospodarczej, w tym wykonywanie wolnego zawodu, a także każdą inną działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub nie zaliczają osoby wykonującej taką działalność do przedsiębiorców (art. 3 pkt 9 o.p.). Wprawdzie możliwość wystawiania rachunku jest ograniczona do podatników prowadzących działalność gospodarczą, ale w o.p. działalność gospodarcza jest rozumiana szeroko i obejmuje każdą działalność zarobkową wykonywaną we własnym imieniu i na własny lub cudzy rachunek, nawet gdy inne ustawy nie zaliczają tej działalności do działalności gospodarczej lub nie zaliczają osoby wykonującej taką działalność do przedsiębiorców. Dlatego rachunek dla zleceniodawcy zleceniobiorca może wystawić nawet wtedy, gdy nie osiąga przychodu ze źródła, jakim jest pozarolnicza działalność gospodarcza (art. 10 ust. 1 pkt 3 updof).

Taki rachunek nie jest jednak konieczny ani do pobrania zaliczki na podatek dochodowy, ani do zaliczenia wynagrodzenia zleceniobiorcy w koszty zleceniodawcy. Wystarczającymi dokumentami będą: zawarta pisemna umowa zlecenia i dowód dokonania wypłaty wynagrodzenia zleceniobiorcy. Z art. 23 ust. 1 pkt 55 updof (odpowiednio z art. 16 ust. 1 pkt 57 updof) wynika bowiem, że koszty uzyskania przychodów stanowią tylko wypłacone, dokonane lub postawione do dyspozycji należności z umów zlecenia lub o dzieło. Przepis ten dotyczy umów zawartych przez zleceniodawców będących osobami fizycznymi prowadzącymi działalność gospodarczą, osobami prawnymi i jej jednostkami organizacyjnymi lub jednostkami organizacyjnymi niemającymi osobowości prawnej. Do celów udokumentowania faktycznego poniesienia przez zleceniodawcę kosztu wynagrodzenia zleceniobiorcy, jak również pobrania zaliczki na podatek konieczny będzie zatem dowód dokonania wypłaty wynagrodzenia (w kwocie pomniejszonej o zaliczkę i ewentualnie składki ZUS), wynikającego z zawartej umowy zlecenia czy rozliczenie tego wynagrodzenia na liście płac, a nie rachunek wystawiony przez zleceniobiorcę.

Krzysztof Rustecki